



UNIVERSIDAD DE LA RIOJA

TRABAJO FIN DE ESTUDIOS

Título

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: situación actual, análisis jurisprudencial y futuro del tributo.

Autor/es

ISMAEL POMAR BARCELONA

Director/es

JOSÉ IGNACIO RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE

Facultad

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Titulación

Grado en Derecho

Departamento

DERECHO

Curso académico

2019-20



El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: situación actual, análisis jurisprudencial y futuro del tributo., de ISMAEL POMAR BARCELONA

(publicada por la Universidad de La Rioja) se difunde bajo una Licencia Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 3.0 Unported. Permisos que vayan más allá de lo cubierto por esta licencia pueden solicitarse a los titulares del copyright.



UNIVERSIDAD DE LA RIOJA

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

TRABAJO FIN DE GRADO

Grado en Derecho

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: situación actual, análisis jurisprudencial y futuro del tributo.

Capital gains tax on urban land: actual situation, jurisprudential analysis and future.

Realizado por:

Ismael Pomar Barcelona

Tutelado por:

José Ignacio Ruiz de Palacios Villaverde

Logroño, mayo, 2020.

Resumen

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo local sometido a continuas modificaciones desde principios del siglo XX. Es una figura polémica, debido a los problemas que ha suscitado tanto desde su definición desde el punto de vista jurídico, en cuanto a su configuración, como prácticos en su aplicación por su posible conflicto con los principios de capacidad económica y doble imposición, entre otros. En los últimos años la problemática se ha visto acentuada por la denominada comúnmente crisis económica que ha afectado a nuestro país desde 2008 y que se ha cebado con el sector bancario y promotor-constructor generándose importantes minusvalías de valor de los terrenos, lo que ha hecho necesario que la jurisprudencia se pronuncie sobre estos aspectos, siendo determinantes las últimas sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo que ponen en evidencia su deficiente regulación, lo que determina la necesidad de abordar una reforma del impuesto o, incluso, plantearse su eliminación.

No hay que olvidar que lo anterior se une a al problema del modelo de financiación de las entidades locales dentro de una crisis económica que todavía hoy continua y no parece que vengan tiempos mejores.

Palabras clave: Impuesto, plusvalía, Tribunal Constitucional, Tribunal Supremo, entidades locales, declaración de inconstitucionalidad, carga de la prueba.

Abstract

Capital gains tax on urban land is a local levy which has been subject to continuous modifications since the start of the twentieth century. It is a controversial kind of taxation, given the issues arising as regards its definition from the legal standpoint—to do with its composition—as well as from a practical perspective, where there could be a conflict with principles related to economic capacity and double taxation. In recent years this difficult situation has been made yet more complicated by what has become known as the economic crisis; this has affected our country since 2008 and has taken a heavy toll on the banking sector, as well as on property development and building, resulting in significant depreciation in the value of land. All this has led to the need for jurisprudence to clarify these aspects. The latest judgments from the Constitutional Court and the Supreme Court have highlighted deficiencies in regulation of this area, thereby establishing the need to address a reform of this tax, or even its complete elimination.

It must not be forgotten that the situation outlined above is in addition to the financial stresses being faced by local bodies in the midst of what is still an ongoing economic crisis and it doesn't seem like better times are coming.

Key word: Tax, capital gains, Constitutional Court, Supreme Court, local organizations, declared unconstitutional, burden of proof.

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

ATC: Auto Tribunal Constitucional.

AGE: Administración General del Estado.

CE: Constitución Española de 1978.

CCAA: Comunidades Autónomas.

EM: Exposición de Motivos.

FEMP: Federación Española de Municipios y Provincias.

FJ: Fundamento jurídico.

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

ISD: Impuesto sobre Donaciones.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LHL: Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

LJCA: Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

LOFAGE: Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

LRBRL: Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

RD: Real Decreto.

TC: Tribunal Constitucional.

TRLCI: Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

TRLRHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

TRRL: Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

INDICE DE JURISPRUDENCIA

Tribunal constitucional.

STC 27/1981 de 20 de julio de 1981.

STC (Pleno) 37/1987, de 26 de febrero

STC 221/1992, de 11 de diciembre de 1992.

STS 801/1997, de 25 de septiembre de 1997.

STC 182/1997, de 28 de octubre de 1997.

STC 194/2000, de 19 de julio de 2000.

ATC (Pleno) 15 de julio de 2003, rec. 1695/2002.

STC 193/2004, de 4 de noviembre de 2004.

STC 26/2017, de 16 de febrero de 2017.

STC 37/2017, de 1 de marzo de 2017.

STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017.

Tribunal supremo.

STS 1646/1981, de 7 de noviembre de 1981.

STS 2573/1996, de 29 de abril de 1996.

STS 4254/1998, de 25 de junio de 1998.

STS 2224/1999, 30 de marzo de 1999.

STS 1100/2000, de 30 de noviembre de 2000.

STS 221/2001, de 19 de enero de 2001.

STS 2533/2010, de 3 de mayo de 2010.

STS 2838/2010, de 3 de junio de 2010.

STS 1158/2012, de 27 de febrero de 2012.

STS 6174/2012, de 9 de diciembre de 2013.

STS 1163/2018, de 9 de julio de 2018.

STS 1248/2018, de 17 de julio de 2018.

STS 453/2018, 18 de julio de 2018.

STS 164/2019, de 12 de febrero de 2019.

STS 175/2019, de 13 de febrero de 2019.

STS 291/2019, de 6 de marzo de 2019.

STS 313/2019, de 12 de marzo de 2019.

STS 419/2019, de 27 de marzo de 2019.

STS 542/2019, de 23 de abril de 2019.

Tribunales superiores de justicia.

STSJ de las Islas Baleares 376/2001, de 3 de abril de 2001.

STSJ de las Islas Baleares 36/2010, de 19 de enero de 2010.

STSJ de Cataluña 5437/2012, de 21 de marzo de 2012.

STSJ de Cataluña de 316/2012, de 22 de marzo de 2012.

STSJ Cataluña número 805/2013, de 18 de Julio de 2013.

STSJ Cataluña 665/2014, de 22 de julio de 2014.

STSJ de la Comunidad Valenciana 356/2015, de 20 de julio de 2015.

STSJ de Madrid 461/2016, de 1 de junio de 2016.

STSJ de Castilla y León 925/2016, de 10 de junio de 2016.

STSJ de Andalucía 1295/2016, de 15 de septiembre de 2016.

STSJ Andalucía 2528/2017, de 18 de diciembre de 2017.

SSTSJ de Asturias 799/2016, de 7 de noviembre de 2016.

STSJ de Asturias 808/2016, de 7 de noviembre de 2016.

Juzgados de lo contencioso-administrativo.

Juzgado de lo contencioso-administrativo de Logroño nº 1 103/2015, de 23 de noviembre de 2015.

Juzgado de lo contencioso-administrativo de Zaragoza nº 3 144/2015, de 13 de julio de 2015.

Audiencia Nacional.

SAN 2235/2017, de 25 de mayo de 2017.

ÍNDICE

1.	Introducción.	- 9 -
2.	Antecedentes históricos del IIVTNU y evolución normativa.	- 10 -
3.	El IIVTNU en la Ley 39/1988, de Haciendas Locales (LHL).	- 15 -
3.1	Principios constitucionales.	- 16 -
3.2	Régimen jurídico.....	- 17 -
3.3	Pronunciamientos doctrinales sobre el IIVTNU.....	- 18 -
3.4	Pronunciamientos jurisprudenciales sobre el IIVTNU.....	- 19 -
4.	Los valores catastrales.....	- 23 -
5.	Interacción del IIVTNU con otras figuras impositivas.	- 27 -
5.1	Incrementos patrimoniales en el IRPF.....	- 29 -
5.2.	Aportaciones no dinerarias de las sociedades (LIS).	- 30 -
6.	Pronunciamientos jurisprudenciales tras el Real Decreto Legislativo 2/2004....	- 32 -
6.1.	STC de las haciendas forales (País Vasco) en relación a la reducción de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....	- 33 -
6.2.	STC 59/2017, de 1 de marzo de 2017.....	- 35 -
6.3.	STS1163/ de 9 de julio 2018, rec. 6226/2017.....	- 37 -
6.4.	SSTS núm. 1248/2018, 17-7-2018, rec. 5664/2017 y núm. 1300/201818-7-2018, rec. 4777/2017	- 38 -
7.	Propuestas de reforma del IIVTNU.	- 40 -
7.1.	Propuestas de la FEMP.....	- 40 -
7.2.	Otras propuestas (proposición de Ley 122/000196, supresión del impuesto). ...	- 41 -
8.	La financiación de las entidades locales.	- 43 -
9.	Conclusiones.	- 47 -
10.	Bibliografía.....	- 48 -

1. Introducción.

El IIVTNU es un tributo de largo recorrido en nuestro sistema tributario, desde su implantación a principios del siglo XX hasta nuestros días. Sin embargo, no ha estado exento ni de réplicas y polémica, casi desde sus inicios y, por supuesto, de discusiones sobre su justificación.

Por ello, como pretendemos exponer con este trabajo, ha estado sometido a continuos cambios, desde su denominación, hasta modificaciones más técnicas derivados de la configuración de la base imponible, tipo de gravamen, exenciones, bonificaciones, etc., estas modificaciones se dieron con más asiduidad durante el siglo pasado, cambiando el impuesto de manera continua, hasta la aprobación de la LHL que dotó al impuesto de cierta estabilidad y de simplicidad respecto al anterior vigente (el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los terrenos), pero el sistema de cálculo que se estableció implicaba para el sujeto pasivo la existencia permanente de incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana, ya que se toma como base imponible el valor catastral de los terrenos y no el valor de mercado del momento de la adquisición y de la transmisión, además de no permitir la prueba en contrario del sujeto pasivo en el caso de no existencia de incrementos de valor (art. 110 TRLRHL).

La doctrina y los diferentes pronunciamientos jurisprudenciales tanto del TS, TC y los diferentes TSJ han puesto su punto de mira en este impuesto, tanto, por un lado, por su configuración legislativa dada por la LHL y modificada posteriormente por la ley 51/2002 (y más tarde por el TRLRHL) como por su justificación más teórica (dada en principio entre otras cuestiones por la CE en su art. 46).

Además, a esto hay que añadir la crisis económica bancaria e inmobiliaria (afectó a los constructores y promotores inmobiliarios) iniciada en el año 2008, derivó en una bajada del precio de mercado de los terrenos de naturaleza urbana (solares e inmuebles contruidos), por lo que, en muchos casos, había una minusvalía en el momento de la transmisión de bienes por los propietarios, por lo que los diferentes recursos administrativos y jurisdiccionales fueron cada vez más frecuentes.

Pero lo que ha llevado realmente a replantarse la figura del impuesto es la STC 59/2017, que declara inconstitucionales y nulos diversos preceptos del IIVTNU¹ en la medida en la que no haya un verdadero gravamen de un de incremento de valor en los terrenos, lo que ha llevado a plantear a diferentes agentes intervinientes, distintas soluciones que abarcan desde modificar el impuesto y adaptarlo a dicha sentencia o, directamente, y dados los problemas que ha estado causando debido incluso a la doble imposición que puede haber con otros impuestos como el IRPF o el IS, eliminarlo.

¹El Fallo del TCo dice textualmente: «Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los **arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales**, aprobado por el RDLegislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» (el subrayado en negrita es nuestro).

2. Antecedentes históricos del IIVTNU y evolución normativa.

Para conocer el objeto económico del IIVTNU nos tenemos que remontar a la segunda mitad del siglo XIX y los primeros años del s XX, cuando el desarrollo de las ciudades producido con los ensanches² y la consecuente revalorización de los terrenos urbanos planteó la necesidad de gravar las rentas de capital inmobiliario no ganadas como contraposición de las obtenidas por el esfuerzo inversor³.

En España⁴, las circunstancias eran diferentes a las de los países europeos, se necesitaba sustituir el impuesto sobre consumos y, a la vez, nutrir de recursos a las haciendas locales. Así, hubo varios consistorios que pidieron imponer nuevas figuras impositivas, como los ayuntamientos de Santandero Madrid⁵. El primero de ellos, quería imponer una figura impositiva sobre el valor del suelo en los terrenos, estén edificadas o no, del municipio. El segundo, quería imponer el Impuesto sobre los incrementos del valor de los solares. Sin embargo, ambas peticiones fueron rechazadas por el Ministerio de Gobernación (con fecha 2 de noviembre de 1.910, dictó dos reales órdenes denegando as peticiones) argumentando que era competencia de las Cortes la materia legislativa⁶.

Cuando era Ministro de Hacienda, D. Eduardo Cobián y Boffignac, el entonces presidente del Consejo de Ministros, D. José Canalejas, presentó a las Cortes, el 7 de noviembre de 1.910, el primer proyecto de Ley⁷ que, de una manera rigurosa, preveía el Arbitrio de Plusvalía. Sus características eran las siguientes:

² Por todos vid. **RODRÍGUEZ-ESCUADERO SÁNCHEZ, P.:** “Urbanismo del siglo XIX”, *Rev, 2 Bidebarrieta* (2014), págs. 47-54; y **AIBAR PUENTES, E.:** “Urbanismo y estudios socio-históricos de la tecnología: el caso del ensanche de Barcelona. *Rev. Llull*, Vol. 18 (1995), págs. 5-33.

³ **LOPEZ LEÓN, J.:** *Gestión e inspección del Impuesto Sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Edit. El Consultor de los Ayuntamientos (2ª edic.), Madrid-2011. Pág.3.

⁴ El primer antecedente del impuesto del que tenemos noticias a nivel de derecho comparado, considerado como figura fiscal autónoma y como tributo indirecto se encuentra en el Impuesto especial establecido por Alemania, en el año 1.898, en su colonia de Kiautschou (China). Se regulaba en un Reglamento Imperial que establecía que el aumento de valor alcanzado por los predios, con ocasión de nuevas enajenaciones, tributase al tipo del 33,3%.

⁵ La petición del ayuntamiento de Santander no es, ni mucho menos, un impuesto sobre los incrementos de valor de los terrenos, sino un arbitrio sobre el valor del suelo. Mientras que la petición del ayuntamiento de Madrid sí que se le puede considerar el primero de los antecedentes del impuesto en nuestro país.

⁶ Cfr. **SAU MARTI, A.:** *Los 81 años de vigencia del impuesto sobre incrementos del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Universidad de Vic, Tesina 1999-2000. Págs.18-22.

⁷ Hubo otras reformas del impuesto como El Proyecto de Ley Bugallal de 1915 (Ministro de Hacienda G. Bugallal Araújo), en corriente contraria a la europea - que devolvía el impuesto a los ayuntamientos-, convirtiéndolo en un impuesto estatal, defendiendo y haciendo hincapié en el principio de justicia tributaria y el reparto de las cargas entre las diversas categorías de contribuyentes. Como exponía la EM de esa ley “Este incremento de valor (...) no tiene su origen en el esfuerzo en los gastos realizados por el propietario, sino en la actividad social”, además, a diferencia del anterior, gravaba toda clase de terrenos tanto rústicos como urbanos. En la misma exposición de motivos de la ley establecía “Dejar sin imponer un gravamen a dichos aumentos de valor sería prolongar la injusticia de una privilegiada utilidad que en las disposiciones de una ley fiscal debe hallar su prudente y meditado correctivo”. También se contemplaban deducciones y un tipo del 10% específico sobre el aumento del valor.

El 24 de setiembre de 1.916, se articula un nuevo proyecto de Ley del impuesto de “Contribución especial sobre el aumento de valor de los bienes inmuebles” del ministro Alba Bonifaz. La EM exponía: “La idea del establecimiento de esta contribución no es nueva, ni siquiera en nuestra Patria, puesto que ya intentó establecerla, en cierta medida, un Gobierno conservador. Los fundamentos en que se inspira

- Era un arbitrio voluntario de carácter municipal.
- La plusvalía se determinaba mediante valoraciones generales y periódicas de los terrenos por períodos no superiores a cinco años con ocasión de las transmisiones de dominio.
- Gravaba el incremento de valor de los terrenos dentro del término municipal.
- La base imponible se constituía por el valor originario y el actual.
- Además, también consideraba las fluctuaciones económicas y las minusvalías.
- El tipo de gravamen hasta el 50% sobre el incremento⁸.

El 2 de marzo de 1.917, se dicta una Ley que autoriza al Gobierno para que pueda imponer el arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos. La norma, de carácter genérico, servía para paliar, de manera provisional, el problema de suficiencia en las haciendas locales a través de la trasferencia de recursos por parte del Estado.

Con la autorización anterior se promulgo el RD de 13 de marzo de 1919 (aludiendo de nuevo, a la necesidad de reforzarlos ingresos de la hacienda municipal y a la “justicia” de este impuesto), que instauró el arbitrio municipal del valor de los terrenos, de carácter provisional, por primera vez en España. Su finalidad era la de fomentar la construcción, debido a la crisis agudizada por la guerra europea de 1914. Este RD se estructuraba de manera semejante al proyecto de Canalejas, pero con algunos cambios⁹.

brillantemente se exponen en el Preámbulo del Proyecto entonces, presentado por un digno antecesor del Ministro que suscribe. Tan claros son, que no necesitan grandes explicaciones; la sola consideración de que es a la sociedad a quien se debe un mayor valor que constituye un lucro para el propietario basta para justifica que aquélla tome una parte del beneficio obtenido por éste”. Se creaba una contribución, sobre el aumento de valor de los bienes obtenido por hechos extraños a la acción de su propietario.

Gravaba todas las transmisiones inter vivos y mortis causa, de toda clase de terrenos, tanto rústicos como urbanos, definía el aumento de valor como “*la diferencia entre el valor actual en el momento de la exacción y el valor anterior de las fincas o derechos de que se trata*” además de prever un sistema de participación a favor de las Diputaciones o Mancomunidades.

El proyecto presentado por González Basada, el 16 de julio de 1918, como de reforma de las exacciones municipales, con origen en el proyecto de Canalejas-Cobián de 1.910, excluyó el arbitrio de plusvalía, optando por la implementación del arbitrio sobre solares.

⁸ SAU MARTI, *opus cit.* pág. 24.

⁹ Las características propias del IIVT eran las siguientes: era potestativo para los Ayuntamientos, el gravamen recaía sobre las personas físicas con ocasión de la transmisión del dominio de los terrenos. El sujeto pasivo en las transmisiones mortis causa era el heredero o legatario; en las transmisiones ínter vivos lo era el adquirente, al que se concedía la facultad, salvo pacto en contrario, de reducir el precio en el importe del gravamen si la transmisión era a título oneroso, estaban exentos además de los bienes del Estado, Municipio servicios de enseñanza o beneficencia los terrenos afectos a las explotaciones agrícolas o mineras y que no tengan la consideración legal de terrenos, las exenciones se otorgaban con carácter limitativo, solo se permitían aplicar a los ayuntamientos las establecidas en la ley y el tipo de gravamen debía estar comprendido en una tarifa cuyos límites, mínimo y máximo, oscilaban del 5 al 25%. Se basaba en los siguientes principios:

- Realidad del Impuesto, es decir, exclusión de valoraciones objetivas o indiciarias.

La legislación anteriormente expuesta estuvo en vigor, hasta la promulgación del Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924 cuya finalidad primordial fue la de financiar la hacienda local. Este estatuto conocido también como de Calvo Sotelo¹⁰, hizo una importante ordenación y modernización de las haciendas locales obra de profesor Flores de Lemus¹¹, muy preocupado por la financiación de éstas. Regula el arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos del que se hacía mención en la EM en los siguientes términos *“El Arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos sitos en el término municipal, que no figuraba en el Proyecto de 1918, se incorpora al Estatuto municipal, reduciendo sus tipos de gravamen a límites de gran prudencia y suprimiendo las deformaciones y limitaciones del impuesto que los intereses particulares —así— habían introducido posteriormente en él”*. El arbitrio¹² se encontraba regulado en los arts. 422 al 432, recogiendo el contenido del RD de 1.919, con dos innovaciones importantes¹³:

1. Rebajar el tipo máximo que no podía exceder del 15% y la posibilidad de que la escala fuese regresiva.
2. Concebir el tributo como arbitrio con fines especiales debiendo dedicarse sus ingresos al fomento de la construcción de viviendas y al acrecentamiento del patrimonio municipal con bienes permanentes.

- Moderación en los tipos de gravamen.

- Regulación de la llamada tasa de equivalencia y un tipo de gravamen máximo del 5 %.

- Prohibición de que el Ayuntamiento pueda reconocer exención ni bonificación que no esté prevista en el RD regulador del tributo.

- No se incluía el sustituto del contribuyente, pero sí que en las transmisiones inter vivos el adquirente, que es el que queda obligado al pago, pueda descontar del precio el importe del gravamen.

¹⁰ Cfr. por todos, **ORDUÑA REBOLLO, E.**: *Historia del Municipalismo Español*, Iustel, Madrid, 2005.

¹¹ Cfr. **GONZALEZ MORENO, M.**: “Antonio Flores de Lemus (1876-1941): Un economista al servicio del Estado y un hacendista reformador”, *Rev. Española de Control Externo*, vol. XVII, nº50 (Mayo-2015), págs. 127-148. Pág. 137.

¹² Tiempo después Calvo Sotelo sometió a la aprobación del Consejo el RD, del 3 de noviembre de 1.928 y ratificado mediante Ley por la República el 15 de abril de 1.932, que introdujo sustanciales modificaciones en el Estatuto Municipal, entre las que cabe destacar:

- La desafectación de los ingresos del tributo.

- Elevación hasta el 25% del tipo de gravamen máximo.

- Exclusión del gravamen de los incrementos generados con más de 30 años de anterioridad respecto a la última transmisión.

- Se introdujo un sistema de índices para cuantificar el impuesto.

- Los Ayuntamientos podrán conceder fraccionamientos a las transmisiones inter vivos y deberán concederlo en las transmisiones "mortis causa". El RD Ley de 3 de noviembre de 1928 modificó la regulación del arbitrio en los siguientes términos (entre otros):

- Aplicación distinta de los rendimientos del arbitrio.

- Tipo de gravamen hasta el 25%, con los factores de graduación anteriormente expuestos.

- En sucesiones directas padres-hijos y cónyuges la cuota del Arbitrio no podrá rebasar la que corresponda por el Impuesto de Derechos reales a cada uno de los bienes que compongan la herencia.

- Se fortalece la intervención de las Asociaciones y Corporaciones legalmente representativas en determinados aspectos de la gestión del Arbitrio.

- Revisión cada tres años de los coeficientes de valoración de los terrenos.

¹³ **SAU MARTI**, op. cit, pág. 40.

La Base 22 de la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1.945, reguló el Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. En desarrollo de esta base y de las demás de Haciendas Locales se dictó el Decreto de 25 de enero de 1.946¹⁴. Y la normativa referente al impuesto sobre plusvalías está contenida en los arts. 99 a 113¹⁵.

En el año 1975 se aprueba la Ley 41/75 de 19 de noviembre, de bases del Estatuto de régimen local, que en su Base 27 regula el "*Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos*". Se abandona la denominación de arbitrio y pasa a denominarse impuesto. En la disposición final segunda de esta ley se preveía que en un plazo máximo de un año el Gobierno, previo informe del Consejo de Estado en pleno, aprobaría el Texto Articulado de la Ley, lo que no se dio, en su lugar, se aprobó con carácter de provisional el RD nº 3250, de 30 de diciembre de 1.976. Este RD regulaba el gravamen en los arts. 87 a 99, pero su naturaleza era simplemente reglamentaria¹⁶. La doctrina sostuvo que estas normas provisionales no eran la ley (SIMÓN ACOSTA¹⁷) lo cual fue respaldado por el supremo en la STS de 7 de noviembre de 1981.

El RD Ley 15/1978, de 7 de junio, sobre aplicación inmediata del RD 3250/76, tiene por objeto impulsar la puesta en práctica de manera inmediata el IIVTNU, para lo cual se modifica los ámbitos de discrecionalidad que tenían los ayuntamientos haciéndolo obligatorio para algunos ayuntamientos de más de 20.000 habitantes¹⁸.

¹⁴ Este decreto provisional es recogido sin apenas modificaciones por el Reglamento de haciendas locales de la Ley de régimen Local 16 de diciembre de 1.950 y en el Texto Articulado y Refundido de (las Leyes de Bases de Régimen Local de 17 de Julio de 1.945 y de 3 de diciembre de 1.953), aprobado por Decreto de 24 de junio de 1.955.

¹⁵ SAU MARTI, op. cit. pág. 42.

¹⁶ Son relevantes diversas mejoras sustantivas:

- Estricto cumplimiento del principio de legalidad.
- Regula el hecho imponible con precisión, grava el incremento de valor de los terrenos sitos en el término municipal durante un periodo de tiempo determinado.
- El periodo imponible se determina con gran técnica y mayor seguridad jurídica.
- Se regula de manera precisa al contribuyente y al sustituto del contribuyente.
- En la base imponible, después de definirla, determina el valor del terreno al inicio y al final del periodo impositivo con ajustado rigor a los índices si los hay, para cuya obligada elaboración, señala se ha de tener en cuenta, en su caso, el aprovechamiento urbanístico e indica también que la vigencia de los índices no puede ser inferior a un año y no se olvida de normar el juego de las fluctuaciones de valor del índice de la vida, de las mejoras y de las contribuciones especiales, aparte de matizar lo necesario en la determinación de la base en la constitución y transmisión de derechos reales de goce, especifica la valoración de la nuda propiedad, derecho a elevar una o más plantas o a construir bajo el suelo, expropiación al amparo de la Ley del suelo, terrenos que deban cederse de modo gratuito .
- En la deuda tributaria el tipo no podrá exceder del 40%.
- Trata la gestión tributaria, de la obligatoriedad de las declaraciones y de la autoliquidación, notable novedad, y notificaciones.

¹⁷ SIMÓN ACOSTA, E.: "El impuesto sobre la radicación"; *Rev. Hacienda Pública Española*, nº 54, 1.979; pág. 170 y ss.

¹⁸ Posteriormente La Orden de 20 de diciembre de 1.978 aprueba las Ordenanzas fiscales tipo. Mas tarde, se aprueba El RD 11/1.979, de 20 de julio, sobre medidas urgentes para las haciendas Locales, que recuerda en su preámbulo los principios de autonomía local y suficiencia financiera, establecidos en la CE y que deben regir toda estructura local para la gestión de sus intereses.

El RD Ley 3/1.981, de 16 de enero, sobre el régimen jurídico de las Corporaciones locales, consagra tres principios fundamentales del Régimen Local:

- La autonomía de las Corporaciones locales en la gestión de sus intereses.

Por último, entrando ya con la normativa hoy vigente, en el año 1985 se aprueba la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de bases del Régimen Local, que regula de manera muy breve en su Título VIII las haciendas locales. El RD Legis.781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local regula el impuesto en los arts. 350 a 361 ambos incluidos:

- Se equipará en determinados casos el suelo urbanizable programado al de reserva urbana.
- Introducción de exenciones debido a la entrada en vigor de la Ley de Agrupaciones o Concentración de Empresas de 26 de diciembre de 1980.
- Modificación de exenciones, desapareciendo las otorgadas al movimiento Nacional e incluyendo a la Iglesia Católica.

Como concluye MARTIN RUIZ¹⁹ su primigenia ordenación, buscó crear un arbitrio específico para revertir a los municipios los aumentos de valor realizados de los terrenos urbanos, generados por la actuación municipal y por el propio crecimiento de los pueblos y ciudades, lo que ha sido la fuente de su problemática: *«desde sus orígenes se haya concebido estructuralmente como una tasa o, incluso, técnicamente se asemeje más a una contribución especial que a la figura tributaria del impuesto»*.

- El carácter democrático y representativo de sus órganos de gobierno.
- La suficiencia de las haciendas locales.

¹⁹ **MARTÍN RUIZ, J.:** *Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, (Tesis doctoral inédita). Universidad de Sevilla (2016), Sevilla. Pág. 339.

3. El IIVTNU en la Ley 39/1988, de Haciendas Locales (LHL).

Con posterioridad a la aprobación de la Constitución de 1978 y la conformación del estado autonómico se abordó la reforma de las Haciendas Locales:

“La estructuración del sistema de recursos de las Entidades locales constituye el reto más difícil que ha tenido que afrontar el legislador a la hora de abordar la reforma de las Haciendas Locales. La necesidad de superar la tradicional insuficiencia financiera del sector local mediante la utilización de los dos mecanismos constitucionalmente previstos para ello, esto es, los tributos y la participación en los tributos del Estado, así como la oportunidad de modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la acción tributaria local, han sido los criterios inspiradores del nuevo sistema contenido en la presente Ley”²⁰.

La reforma se estableció según los diferentes ingresos que, por un lado, se encuentran reconocidos constitucionalmente, junto a otros de diferente naturaleza. Así las haciendas locales se nutren de los recursos tributarios, los recursos no tributarios y la participación en los tributos del Estado y de las CCCAA. Dentro de los recursos no tributarios encontramos los ingresos de derecho privado, el rendimiento de las operaciones de crédito, el producto de las multas y sanciones y la prestación personal y de transporte que apenas hay modificaciones sustantivas en esta ley. Sí que hay diferentes restricciones en las operaciones de crédito como las limitaciones que puede realizar el órgano de tutela financiera (a sea el estado o la comunidad autónoma si ha asumido la competencia).

En el campo tributario la principal novedad ha sido la racionalización de este al suprimir varios impuestos y sustituirlos por otros. Ello ha derivado en la creación de tres impuestos: El I. sobre los Bienes Inmuebles ha supuesto la supresión de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria la Contribución Territorial Urbana y el Impuesto Municipal sobre Solares. El I. sobre Actividades Económicas ha determinado la supresión de las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesional y Artistas, así como del I. Municipal sobre la Radicación, sustituyendo el nuevo impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica al hasta ahora vigente I. Municipal sobre Circulación de Vehículos. Y el I. sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, que completa el sistema impositivo local, y la sustitución del hasta ahora vigente I. Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos por otro impuesto de la misma naturaleza y análoga denominación, así como la abolición del I. Municipal sobre Gastos Suntuarios y del Impuesto Municipal sobre la Publicidad.

Por otro lado, regula la participación en los tributos del estado según el tipo de municipio, si es o no de gran población. La regulación de los ingresos de las provincias se realiza de manera análoga a la de los municipios y se trata los regímenes especiales

²⁰ EM de la LHL, III.

como los Cabildos o Consejos Insulares. Y por último en materia contable y presupuestaria.

3.1 Principios constitucionales.

Los principios fundamentales que integran la LHL (y el IIVTNU) como se ha expuesto en el punto anterior; son la autonomía de las entidades locales establecido en el art. 137 CE y la suficiencia de las haciendas locales, regulado en el art. 142 CE.

En relación al IIVTNU encuentra, su justificación en el art. 47 CE a in fine: *La comunidad ha de participar en las plusvalías que genere la actuación urbanística de los entes públicos*. Determinadas sentencias se manifiestan en este sentido, como la STS de 29-4-1996, o la del TSJ de Islas Baleares de 3-4- 2001²¹.

Además, hay principios tributarios como los de capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad. El principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE (*“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo (...)”*), define el presupuesto del tributo, constituye un criterio de justicia en el reparto y un límite al poder tributario (STC 193/2004). Este principio garantizará, en primer lugar, que el gravamen recaiga sobre un objeto o manifestación económica evidente, y que en palabras del TC 221/1992 de 11 de diciembre, FJ 4º: *“quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea ya no potencia sino insistente o ficticia”*. En segundo lugar, constituye un criterio de reparto de la carga tributaria, como criterio de justicia, así el TC reconoce que por imperativo del art. 31.1 CE solos e puede exigir el impuesto cuando existe capacidad económica y en la medida, en función de la capacidad económica (STC 182/1997, FJ 6º y STC 194/2000 de 19 de julio, FJ 8º), conjuntamente con los principios constitucionales enumerados anteriormente.

El deber de contribuir proclamado en la Constitución, aunque se dirige al individuo como tal, se configuraría, en su estructura normativa como un mandato dirigido al legislador para que concrete dicho deber y lo dote de sanción y no como vinculación de la conducta de las personas. Son los poderes públicos quienes se encuentran vinculados a él y a la creación respecto de los particulares de las obligaciones correspondientes, precisamente, en las condiciones y dentro de los límites que establece la Constitución²².

²¹ COLAO MARÍN, J.A.: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios Constitucionales y sistema jurídico tributario. *Rev. Quincena fiscal*, nº 20, 2016 <https://www.gtt.es/boletinjuridico/impuesto-sobre-el-incremento-del-valor-de-los-terrenos-de-naturaleza-urbana-principios-constitucionales-y-sistema-juridico-tributario/>.

²² VAQUERA GARCÍA, A.: “El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación de facto? Supuestos Problemáticos en la imposición directa estatal Y en el gravamen municipal sobre las Plusvalías”. *Revista Jurídica de la Universidad de León*, nº 4, 2017. Pág. 105.

3.2 Régimen jurídico.

El IIVTNU es un impuesto directo, real y objetivo, instantáneo (sin período impositivo), proporcional y potestativo (dependerá del municipio que se aplique o no). Recae sobre la renta de las personas físicas o jurídicas²³.

Se encuentra regulado en los arts. 105 a 111 LHL. Esa configurado de la misma manera que los demás impuestos, naturaleza, hecho imponible, base imponible, exenciones, bonificaciones, cuota, tipo de gravamen, sujeto pasivo devengo y gestión del impuesto. En el art. 105 establece que el IIVTNU es un *tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad²⁴ de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos*. Además de la no sujeción a los terrenos considerados rústicos a efectos del Impuesto de Bienes Inmuebles.

En los puntos 4 y 5 se fijan las valoraciones en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio y en la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar un derecho de superficie:

4...., el cuadro de porcentajes anuales, contenido en el apartado 2 de este artículo, se aplicará sobre la parte del valor definido en el apartado anterior que represente, respecto del mismo, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

5...., el cuadro de porcentajes anuales, contenido en el apartado 2 de este artículo, se aplicará sobre la parte del valor definido en el apartado 3 que represente, respecto del mismo, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas.

Y en los casos de expropiación forzosa:

6. ... el cuadro de porcentajes anuales, contenido en el apartado 2 de este artículo, se aplicará sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno.

²³ MARTIN RUIZ, op. cit. págs. 339-340.

²⁴ El incremento de valor de los terrenos puede tener lugar también por la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, además de la transmisión de cualquier derecho real de goce o limitativo de dominio sobre los terrenos de naturaleza urbana, por lo que en el caso de que se done la nuda propiedad de un bien inmueble se devengará el impuesto ya que existe una transmisión a título lucrativo de la nuda propiedad.

En el caso de que, además, el donante se reservase el derecho de usufructo y el poder de disposición se seguirá devengando el impuesto, como establece la Dirección General de los Registros y del Notariado, en su informe con fecha 16-12-2015 argumenta que *la circunstancia de que el donante se haya reservado además el usufructo vitalicio, incidirá únicamente en la determinación de la base imponible de acuerdo con las normas de valoración de la LIS*. Estamos pues ante una donación con condición resolutoria.

La cuota se calcula aplicando a la base imponible los tipos correspondientes de la escala de gravamen.

La base imponible del impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años (art. 108.1 LHL). En las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (punto 3). Este artículo nació con la intención de evitar gravar rentas ficticias y limitar el método de cálculo a las rentas potenciales, se justificó con el argumento de gravar solo la renta potencial pero no la ficticia, en sustitución del art. 356 TRRL. Esta fórmula provoca varios resultados, por un lado, que haya un aumento de valor *quasi mecánico* y por otro lado reduce los medios impugnatorios directos o indirectos del sujeto pasivo²⁵ (no cabe articular un recurso indirecto contra los valores catastrales o por el hecho de que el método de valoración descansa en el valor catastral de los terrenos a efectos del IBI en el momento de devengo, dispuesto en el art. 110 LHL).

En consecuencia, la forma de calcular la base imponible provoca que no sea una presunción *iuris tantum*, no cabe prueba en contrario por parte del sujeto pasivo, aun en el caso de que haya habido una bajada de valor de los terrenos a precios de mercado en el momento de transmisión, es decir, no se contempla el supuesto de minusvalía de los terrenos. Queda también plasmado en el art. 111.4 LHL en régimen de autoliquidaciones, que establece “(...) Respecto de dichas autoliquidaciones, el Ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas”.

3.3 Pronunciamientos doctrinales sobre el IIVTNU.

La doctrina se ha mostrado crítica con este impuesto debido a las disfunciones y fallos técnicos que presenta, sobre todo en relación al cálculo de la deuda tributaria prescindiendo del valor inicial y final del terreno: “no parece que exista posibilidad de anteponer a ese valor «real», determinado conforma a la Ley, otro diferente demostrando que el valor material de la operación realizada queda por debajo del que resulta de aplicar los índices porcentuales, con lo que se estaría destruyendo la presunción de legalidad que acompaña el actuar de la administración”²⁶, planteado incluso algunos autores la transformación del impuesto en un impuesto indirecto.

²⁵ **COELLO MARTÍN, C.:** “Notas sobre las sentencias del TCo 26/2017, de 16 de febrero de 2017, y TCo 37/2017, de 1 de marzo de 2017”. *Actum Fiscal*, nº 122, 2017, págs. 32 y 33.

²⁶ **ESEVERRI MARTÍNEZ, E.:** “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos: de la presunción a la ficción jurídica”, *Rev. Gaceta Fiscal*, nº 108, 1993, pág. 139.

Como afirma VARONA ALABERN²⁷, *“ni el mero transcurso del tiempo ni el capricho de las coyunturas económicas pueden hacer buena una mala Ley. A veces se aprueban normas legales que, a pesar de padecer claros vicios de inconstitucionalidad, se aplican de forma reiterada y acaban instalándose con total normalidad en nuestro ordenamiento, hasta adquirir carta de naturaleza y mimetizarse sibilinamente con el resto del tejido normativo. Esta lamentable situación no se alcanza sin la colaboración de los distintos agentes jurídicos, quienes, por comodidad, desdén, exceso de trabajo o cualquier otra injustificada causa, acaban por relativizar la dimensión de aquella irregularidad”*.

Estos problemas se extienden sobre toda la regulación e, incluso, chocan con los principios anteriormente expuestos, básicos en el sistema tributario, además de las incongruencias que afectan no solo a la definición legal del hecho imponible y de la base imponible, en relación con el objeto del tributo, sino que muestran anomalías esenciales en su regulación que no pueden dejarse de evidenciar.

Incluso al realización del hecho imponible se pone en duda, ya que el método de cálculo al ser un método objetivo que se calcula sobre una presunción de incrementos permanentes de los terrenos, debido a que los valores reflejados en el catastro inmobiliario nunca se actualizan a la baja, provocan que en ocasiones se haya provocado una pérdida patrimonial, al ser el valor actual del terreno inferior al valor de adquisición y aun así el impuesto se liquida con la consiguiente forman una presunción *iuris et de iure*, bien es cierto que los tribunales no han respaldado siempre esta presunción, provocando inseguridad jurídica.

Otra acusación tiene como objeto el cómputo de generación de la plusvalía, ya que se grava con más intensidad las ventas después de un tiempo temporal medio largo, que las acciones especulativas a corto plazo.

Tampoco se tiene en cuenta en el caso de que en algún momento de la propiedad del terreno haya tenido naturaleza rústica y posteriormente por cambios urbanísticos se haya cambiado la condición a urbano, se computan todos los años con independencia de dicha situación.

3.4 Pronunciamientos jurisprudenciales sobre el IIVTNU.

La gran cantidad de litigios por la falta de coherencia²⁸ entre hecho imponible y base imponible en el impuesto han llevado a la doctrina a predicar su inconstitucionalidad desde hace tiempo, planteándose sin éxito ante el TC.

²⁷ VARONA ALABERN, J. E.: “A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 18, 2010, pág. 1.

²⁸ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Pérdidas de valor en el IIVTNU y Principio de Capacidad Económica”, *Rev. Tributos locales*, nº 111, 2013, pág. 24.

En efecto, la STC 221/1992, de 11 de diciembre, se encarga de afirmar que *“respeto al principio de capacidad económica²⁹, recogido en el art. 31.1 CE exige «depurar» o separar la parte del incremento de valor que, por deberse exclusivamente a la inflación, tiene un carácter meramente nominal o ficticio. Pues a juicio de la Sala, al excluirse la obligatoriedad del ajuste a la inflación del valor inicial, el precepto cuestionado puede estar en contraste con el expresado principio constitucional”³⁰.*

También la jurisprudencia se ha referido al hecho imponible así en la STS de 29-4-1996, dispone que no estará sujeta a plusvalía la transmisión de un terreno en el que estaban suspendidas las licencias con ocasión de la modificación urbanística por no existir posibilidad alguna de aprovechamiento urbanístico *“siendo el incremento del valor el objeto de gravamen, conforme a lo establecido en el RDLegislativo 781/1986, resulta evidente que si dicha plus-valía no se produce de manera efectiva y acreditada, ni puede razonablemente presumirse, atendidas las circunstancias objetivas concurrentes en el periodo de la imposición, no puede hablarse de sujeción al impuesto”*, la STS de 25-9-1997, considero desproporcionado un aumento lineal del 300% del terreno, y la STS de 30-11-2000, en la que se declaró la no sujeción a plusvalía de un terreno cuya edificabilidad estaba agotada por haberse construido dos bloques permitidos en la parcela en la que estaba integrado.

El principio de capacidad económica también ha sido un tema recurrente por la jurisprudencia por los problemas derivados del impuesto debido a su cálculo así tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (STC 27/1981, FJ. 4 y 150/1990); la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos La reforma del año 2002 (Ley 51/2002) y la aprobación del RDLegislativo 2/2004.

Tras la reforma de LHL y la transformación de la Hacienda local perdiendo su esencia patrimonialista adquiriendo un carácter eminentemente fiscal se fueron haciendo necesarios cambios en el nuevo sistema creado.

Para ello se creó la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 11 de julio de 2001 se creó la «Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales», formada por representantes de la AGE, de la administración local, de la FEMP y académicos, esta comisión elaboró un informe con

²⁹ Vid., **CORS MEYA, X.**: “Regulación legal de los criterios de valoración. Comentario a la STC 221/1992”, *Rev. de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 267, 1995.
<https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=REALA&page=article&op=view&path%5B%5D=8886&path%5B%5D=8935>, consulta realizada el 8 de junio de 2018.

³⁰ **LUCHENA MOZO, G. M^a.**: “La inadecuación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana a un sistema tributario justo, aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario”, *Rev. El Consultor de Los Ayuntamientos*, forma parte del libro “Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario”; pág. 4.

fecha de 3 de julio de 2002. La ley introduce varias modificaciones tanto en el sistema tributario como el que afecta al ámbito financiero.

Los principales principios que resalta la ley son el desarrollo y potenciación de la autonomía local y la especial atención que se muestra al disponer de mecanismos tanto en la esfera catastral como en la de los tributos municipales faciliten la gestión y reduzcan las obligaciones formales a los interesados³¹.

En el sistema tributario modifica todos los impuestos, tanto los obligatorios (IBI, IAE, IVTM), como los potestativos (IIVTNU, ICIO).

Al interés de nuestro trabajo, en cuanto al IIVTNU se establecen las siguientes modificaciones:

- Se convierten en supuestos de no sujeción los supuestos de exención aplicables a las aportaciones de los cónyuges a la sociedad conyugal y a las transmisiones entre cónyuges o a favor de los hijos por sentencias de nulidad, separación o divorcio.

- Se adapta la exención a los organismos autónomos a la LOFAGE.

- Se simplifica y sistematiza el precepto de determinación de la base imponible.

- Se suprimen tanto las diferencias actuales en los porcentajes anuales de determinación del incremento de valor en función de la población de cada municipio (fijando un porcentaje único en cada periodo de generación) y Se suprimen los diferentes tipos máximos de gravamen en función de la población del municipio (con fijación de un tipo máximo común para todos los municipios).

También con esta ley se pretendió eliminar alguno de los problemas que se tenía con el IIVTNU eliminado el calificativo de real del incremento de valor en la determinación de la base imponible, pasando a quedar identificada como «el incremento del valor de los terrenos», «lo que parece apuntar a la posibilidad de gravar un incremento que no sea real, sino el derivado de las reglas establecidas para calcular la base imponible³²».

Por último, dicha ley crea un sistema de financiación dual de los municipios, además de regular el de las provincias y las ciudades autónomas de manera análoga a estos. Además de imponer modificaciones en las tasas.

Como establece la EM del TRLRHL:

«La disposición adicional quinta de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, añade una disposición adicional decimotercera a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley

³¹ EM de la Ley 51/2002, II.

³² FALCÓN Y TELLA, op. cit., pág. 2.

39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, estableciendo que el Gobierno elaborará y aprobará en el plazo de un año a partir de la entrada en vigor de esta ley el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

El plazo de esta habilitación fue ampliado a 15 meses por la disposición final decimosexta de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que modifica la disposición adicional decimotercera de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.»

Lo que se pretende con este texto refundido es simplemente unir en un mismo cuerpo legal la LHL, y la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, ya sea diferentes artículos o disposiciones contenidas en ellas, sin ningún tipo de aclaración, armonización o regularización. Junto a lo precedente se incorporan las modificaciones de los arts. 15 y 64 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, realiza a la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales³³.

33 Este texto refundido, normativa vigente hoy en día, se estructura en: 1 título preliminar, 6 títulos, 223 arts., 12 disp. adicionales, 17 disp. transitorias y 1 disp. final. El IIVTNU se encuentra regulado en los arts. 104 a 110.

4. Los valores catastrales.

A las modificaciones anteriormente descritas hay que sumar las actualizaciones que han ido produciéndose en los valores catastrales (de técnica legislativa de su proceso de cálculo y de cuantía) que afectan a la determinación de la base imponible del impuesto.

Los valores catastrales se definen como un valor administrativo que el legislador toma como referencia, integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones y corregido en función de las características particulares del inmueble (art. 2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario) y que en todo caso no podrá superar el valor de mercado, operando éste último como techo infranqueable de aquel y entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse entre partes independientes un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda un coeficiente de relación al mercado para los bienes de una misma clase (art. 23.2 de TRLCI). Este valor es utilizado por nuestro legislador para la valoración de los bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales a fin de utilizar este valor en diferentes impuestos como en nuestro caso el IIVTNU y el IBI en las entidades locales. El valor catastral se determina con arreglo a criterios estrictamente reglados, procedentes de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, las Normas Técnicas de Valoración vigentes y de la Ponencia de valores del municipio³⁴.

Para la determinación del valor catastral se tendrán en cuenta los siguientes criterios *“las circunstancias y valores del mercado”*. según la letra d) de su apartado 2. De acuerdo con el primer párrafo del apartado 3 del mismo precepto, *“el valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas”*, añadiéndose que *“a cuyo efecto se fijará, mediante Orden ministerial, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase”*. Añadiendo además *“En los bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente, el valor catastral no podrá en ningún caso superar dicho precio”*. La aplicación de este coeficiente exige la prueba del precio máximo de venta, para lo cual será necesario aportar certificación acreditativa del mismo expedida por el órgano competente, referida al 1 de enero del año en que se produjo la notificación individualizada del valor, así como la fecha de terminación del régimen de protección a que estuviere acogido el inmueble.

Como establece el preámbulo de la Orden de 14 de octubre de 1998 *“Para el tratamiento homogéneo de los valores catastrales resultantes de modificaciones de Ponencias de valores, a cuyo efecto se diferencian los supuestos en los que la modificación se realiza sobre Ponencias que ya dieron lugar a valores uniformemente referenciados con el coeficiente 0,5, de aquellos otros en los que la Ponencia que se modifica fue aprobada con anterioridad a la fijación del coeficiente de relación al mercado”*.

³⁴ Vid STSJ Andalucía 2528/2017, de 18 de diciembre de 2017.

Se establece en el mismo apartado que todas estas normas de carácter técnico comprensivas de los conceptos, reglas y restantes factores que, de acuerdo con los criterios anteriormente expuestos y en función de las características intrínsecas y extrínsecas que afecten a los bienes inmuebles, permitan determinar su valor catastral³⁵.

Además, dichas normas, que tienen que ser dictadas de manera reglamentaria no han sido dictadas todavía, por lo que es de aplicación de carácter supletorio el RD 1020/1993, siempre que no se oponga al TRLCI.

De su regulación se desprende, en definitiva, que el valor catastral es un valor creado por la Administración. No se trata, en efecto, de la concreción de un concepto jurídico indeterminado sino de la fijación administrativa de un valor para los bienes inmuebles, siguiendo un procedimiento normativamente predeterminado, procedimiento que se caracteriza por su nivel de objetivación, en el sentido de no perseguir la determinación del valor de los bienes inmuebles a través de una tasación individualizada de cada uno de ellos sino que se trata de aplicar valores y coeficientes contenidos en la respectiva Ponencia de Valores referida a la totalidad de los inmuebles de naturaleza urbana municipales³⁶.

Hay que destacar varias cuestiones: de una parte, con la aplicación del porcentaje, ya no se va a gravar un incremento real sino el incremento estimado por el legislador, con lo que la capacidad económica gravada por el impuesto no va a coincidir con la real y efectiva del sujeto pasivo, ya que la realidad no es tenida en cuenta por el legislador para fijar la base imponible del impuesto, o dicho, en otros términos, el legislador utiliza una ficción para fijar la base imponible. Al aplicar un porcentaje sobre el valor del terreno urbano en el momento del devengo siempre nos vamos a encontrar con un incremento del valor exclusivamente a efectos fiscales, incremento que no tiene porqué reflejar la realidad, o para ser más exactos, nos encontramos ante un incremento que no refleja la realidad³⁷.

En cuanto al valor de mercado no tiene una definición homogénea, se puede definir como el valor de un bien en un momento determinado o el valor de un bien una vez se ha realizado un contrato de compraventa, puede ser calculado a través de diferentes profesionales o entre particulares con consentimiento mutuo o de manera unilateral. Ambos valores sirven como base de cálculo para diferentes impuestos, el IIVTNU se calcula a través de los valores catastrales, por lo que no se utilizan valores de mercado en el cálculo y el valor de mercado se utiliza para calcular incrementos patrimoniales en las transmisiones de inmuebles en otros impuestos directos como el IRPF o el IS.

³⁵ Vid. STSJ Cataluña 665/2014, de 22 de julio de 2014.

³⁶ Vid. STSJ Andalucía 2528/2017, de 18 de diciembre de 2017.

³⁷ **PERIS GARCÍA, P.:** *La tributación de los bienes inmuebles urbanos en el ordenamiento tributario. especial referencia a la valoración*. Tesis Doctoral, Direcc J. Martín Queralt; Valencia-1993. Pág.273. <https://core.ac.uk/download/pdf/71030606.pdf>.

Estos dos valores se encuentran relacionados en el IIVTNU debido a la exigencia que haya una ganancia patrimonial en valores de mercado para proceder a calcular la plusvalía (puesto de manifiesto, más si cabe, en la STC 59/2017 debido a las bajadas valor de mercado de los terrenos de naturaleza urbana).

Los valores catastrales, cuando procede su revisión, nunca experimentan una bajada de valor, es decir, los métodos de cálculo utilizados (aprobación de las ponencias de valores y la actualización a través del IPC) siempre tienen como resultado un aumento del valor de los bienes inmuebles, además de que el propio método de cálculo del impuesto no utiliza la diferencia de valores catastrales de adquisición y venta del bien inmueble sino el valor del terreno a efectos del IBI en el momento de transmisión como dispone el art. 107.2.a) del TRLRHL *“En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”*. Como se ha expuesto el legislador crea una ficción jurídica para que el valor siempre aumente, sin tener en cuentas las ganancias o pérdidas reales puestas de manifiesto en la transmisión, ni además las pérdidas de valor de los terrenos que pueden causarse por culpa del ciclo económico, como fue en el caso de la crisis del año 2008, donde los valores de los terrenos urbanos perdieron gran parte de su valor además de no haber actividad inmobiliaria que provocase estos aumentos de valor, lo que no se refleja en una bajada de la carga de la plusvalía municipal, ya que se seguía liquidando de manera sistemática, a pesar de no haber ocurrido ese aumento de valor “real” en términos de valores de mercado ni actividad de revalorización para los inmuebles del sector público (el TC ha determinado, como se expone más adelante, que tiene que producirse un aumento de valor “real”, que el sujeto pasivo haya tenido una ganancia patrimonial, reflejada a través de los precios de mercado de adquisición y en el momento de transmisión del terreno para que proceda la liquidación del impuesto según se establece en el TRLRHL).

Otro problema que tiene el impuesto es el uso de un valor para saber si se produce el hecho imponible y otro valor para el cálculo de la base imponible, siendo condición necesaria que haya un aumento del valor de mercado del terreno urbano con una ganancia patrimonial del sujeto pasivo para proceder a la liquidación del impuesto. Esto también es un motivo que pone en duda al gravamen, ya que no se respeta el principio de unidad de valoración, en palabras de CHICO DE LA CÁMARA, *“habría que tomar como referencia el valor del suelo en el momento de adquisición, dato del que dispone el ayuntamiento, ya que liquida el IBI, y tomar como referencia el valor en el momento de venta, y de ahí liquidar solamente en el caso que haya un coste probado”*³⁸. Este mismo autor también señala la incoherencia entre el hecho imponible y la base imponible del impuesto, ya que lo que se grava es una revalorización futura del terreno, es decir en los años sucesivos y no en los años en los que se mantuvo la propiedad: *La ganancia patrimonial que tienen que experimentar los sujetos pasivos para que se produzca el*

³⁸ <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-juez-elevo-tc-plusvalia-municipal-ve-exagerado-vaya-devolver-inmediatamente-20170315210318.html>

hecho imponible del IIVTNU y se produzca su devengo, no es un hecho aislado de este impuesto sino que se grava el mismo aumento de patrimonio varias veces a través de otros impuestos en lo que se conoce como principio de estanqueidad, es decir, la interacción existente entre los distintos tributos del sistema, más aún si cabe, después de las diferentes sentencias que obligan a que haya un aumento “real” de patrimonio para que se produzca la liquidación del impuesto lo que puede dar lugar a pensar a que hay una sobreimposición sobre estas ganancias patrimoniales.

5. Interacción del IIVTNU con otras figuras impositivas.

El IIVTNU es un impuesto que, a pesar de que tiene reconocida su legitimidad en la propia Constitución, han sido multitud las opiniones que optan por su supresión debido a su incompatibilidad con otras figuras impositivas.

En cuanto a la relación con estas figuras impositivas hemos de relacionarlas a través del principio de estanqueidad y de unicidad tributaria. En la STS 6174/2013 de 9 de diciembre de 2013, establece:

“Para comenzar, debemos recordar que el principio de estanqueidad fue elaborado por la jurisprudencia, por primera vez, en la sentencia de 23-11-1978, ante lo que disponía el art. 9.1 b) de la antigua Ley General Tributaria, " los tributos cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán (...) b) Por las leyes propias de cada tributo", aunque aparece justificado con anterioridad, en las sentencias de esta Sala de 5 -10, 28-10 y 20-11-1971, por los distintos compartimentos tributarios .

La sentencia de 23-11-1978 da prevalencia al principio de estanqueidad sobre el de unicidad de la Administración, a que se refería el art. 1 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, de 26 de julio de 1957, por prevalecer la Ley General Tributaria, por su carácter especial, y por ser posterior a la de Régimen Jurídico de la Administración del Estado.

Esta doctrina se mantiene en las posteriores sentencias de 21-5 y 11-12-1979 y 30-1 y 5-3-1980.

Sin embargo, un cambio de doctrina se produce después de la Constitución, en las sentencias de 26-10-1984, 23-4-1985 y 3-3-1986, en cuanto se declara, en el marco de las comprobaciones de valor, que si la Administración había aceptado una valoración en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales no puede desconocerla y pretender practicar otra distinta a efectos de otros impuestos directos con ocasión de la misma enajenación de los bienes”.

Cabe resaltar la evolución jurisprudencial que se hace en la STS de 25-6-1998, respecto de la estanqueidad o unicidad de valoraciones en materia tributaria, admite la relatividad del principio de unidad y, por tanto, la posibilidad de valoraciones distintas.

En esta sentencia el Alto tribunal sienta la siguiente doctrina:

" La contraposición entre el principio de estanqueidad y el de unidad de las valoraciones está hoy día superada por la doctrina y en especial por la Jurisprudencia. El principio de estanqueidad surgió de una interpretación literal del artículo 9º, apartado 1, letra b) de la Ley General Tributaria que dispone: "1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán: (...) Por las Leyes propias de cada tributo", precepto del que dedujeron sus defensores y, al principio, el propio Tribunal Supremo, que cada tributo tenía su propio hecho imponible, la propia valoración de éste y su propio procedimiento de determinación de la base imponible, de manera que negaban la interconexión de los tributos dentro del Sistema Tributario ”³⁹.

Este principio de estanqueidad, llevado a su posición extrema, adolecía de graves defectos doctrinales, funcionales e incluso jurídicos, porque negaba la propia existencia

³⁹ Se encuentra dentro de la sentencia de la Audiencia Nacional de 25-5-2017, rec. 341/2015.

de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc.

Sin embargo, la crisis de este principio no nos lleva de manera inevitable al principio de unidad de valoraciones en todos los tributos ya que es una utopía (como por ejemplo como el anhelo que existió en el siglo XVIII de establecer una única contribución), de igual manera que es una utopía llevar al extremo el principio de estanqueidad.

Por tanto, la evolución relativizadora de los principios de estanqueidad fiscal y unidad de la Administración ha llevado a una numerosa jurisprudencia sobre esta cuestión, en la que se puede llegar a soluciones dispares si no se estudia con rigor la concreta situación litigiosa. En esa jurisprudencia merecen destacar las STS de 30-3-1999 (rec. 5213/1994), 19-1-2001 (rec. 5989/1995, 35-2010 (rec. 1083/2005) y 3-6-2010 (rec. 2268/2005), que de forma pertinente aplicó el principio de estanqueidad por carecer de similitud valorativa los impuestos afectados.

Además, no hay inconveniente serio para admitir que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma en un Impuesto del Estado, cuya gestión se le ha cedido, pueda transcender a efectos de un Impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias.

Al ser el objeto del IIVTNU un componente de la renta de las personas, está claro que va a existir interacción con el IRPF y el IS, siendo un gravamen añadido al de esas mismas plusvalías en el IRPF y en el IS. Por lo tanto, ese incremento de valor de los terrenos va a ser gravado por dos impuestos, de manera semejante de lo que ocurre con otros bienes como los hidrocarburos. Pero a pesar de esto, nuestro sistema no impide que un mismo objeto sea gravado tantas veces como el legislador crea conveniente.

Sin embargo, dicha polémica se disipa por obra de la jurisprudencia constitucional (15-7-2003) y ordinaria (STS 27-2-2012): existe coincidencia entre la materia imponible u objeto del tributo en la medida en el impuesto municipal sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y el incremento de patrimonio que se grava en renta recaen sobre la capacidad económica que se pone de manifiesto sobre una parte del mismo elemento patrimonial, concretamente sobre el suelo en que se alza la construcción, el

hecho imponible, en términos estrictamente jurídicos, no es el mismo, puesto que ha sido configurado de manera diferente)⁴⁰.

5.1 Incrementos patrimoniales en el IRPF.

Las ganancias patrimoniales sometidas al IRPF las encontramos reguladas en el art. 33.1 LIRPF que establece su definición “*Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos*” y 34.1 LIRPF donde dispone su procedimiento de cálculo. Mientras que en el art. 35 LIRPF establece que el valor de la transmisión estará formado por la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

A pesar de gravar el mismo aumento patrimonial, el IRPF grava un supuesto distinto que el IIVTNU, el hecho imponible es diferente, grava los valores de adquisición y venta real del inmueble, es decir el valor de mercado, mientras que el IIVTNU grava incrementos de valor sobre valores catastrales⁴¹.

Sólo existirá dicha doble imposición⁴² respecto de las transmisiones inter vivos a título oneroso, y concretamente sobre la plusvalía pagada que experimente el suelo urbano.

Como ya dijimos, en las transmisiones lucrativas el sujeto pasivo es distinto, y las situaciones recogidas como no sujetas o exentas en ambas legislaciones también⁴³.

Además, el importe del IIVTNU se puede deducir en el IRPF, en el momento de calcular las ganancias y pérdidas patrimoniales: Gastos y tributos accesorios (LIRPF art. 35.1. b): Se suman para el cálculo del importe del valor de adquisición todos los gastos y tributos inherentes a la adquisición que hayan sido satisfechos por el adquirente, a excepción de los intereses. El IIVTNU pagado por el comprador (el sujeto pasivo es el transmitente) constituye un mayor precio de adquisición (DGT CV V5370-16, 20-12-

⁴⁰ MARTIN RUIZ, op. cit. págs- 28-29.

⁴¹ Vid ATC (Pleno) 15-07-2003, rec. 1695/2002, FJ 5ª, STC (Pleno) nº 37/1987, de 26 de febrero y STS 27-2-2012, rec. 5673/2008, FD 3º.

⁴² La doble imposición puede tener dos modalidades, jurídica (la prohibición de duplicidad sobre el hecho imponible) y económica (gravar con separación hechos imponibles jurídicamente diferenciables pero que recaen sobre idénticas fuentes de riqueza, en personas distintas) la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente “garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible” (SSTC 37/1987, FJ 14; 149/1991, FJ 5. A); 186/1993, FJ 4.c); 14/1998, FJ 11 C); y 233/199, de FJ 23), cuando, en el supuesto que nos ocupa, no puede afirmarse que exista esa duplicidad de tributación sobre el mismo hecho imponible, pues, mientras que el IRPF es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta disponible de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares (arts. 1 y 15 de la Ley 40/1998, del IRPF), el IIVTNU es un tributo directo de carácter real que grava el incremento del valor que experimenten los terrenos que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, también sobre los mismos (art. 105 LHL).

⁴³ MBgrup: “*Conceptualización, determinación de la base y de la cuota íntegra y existencia de doble imposición del IIVTNU –plusvalía municipal–. El impulso por promover el cambio*”. Pág. 6.

2016). el cálculo del valor de transmisión se encuentra regulado en los arts. 34.2 y 35.2 LIRPF, donde se establecen dos partidas: el importe real y los gastos y tributos accesorios (que se restan a este valor)

Cuando la transmisión se realiza a título oneroso el importe real de la enajenación es el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalece este.

El importe anterior se minora en los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hayan sido satisfechos por el transmitente. Minora el valor de transmisión la totalidad del IIVTNU que corresponde al vendedor cuando haya sido satisfecho por este (DGT 0131-04, 3-2-2004; CV V0926-18, 10-4-2018). Si se pacta que sea el comprador quien satisfaga dicho impuesto, constituye un mayor valor de adquisición del inmueble y no minora el valor de transmisión del vendedor (DGT CV V5370-16, 20-12-2016; CV V2082-17, 3-8-2017).

5.2. Aportaciones no dinerarias de las sociedades (LIS).

En la medida en que el IIVTNU puede chocar con el IS al igual que en el IRPF debido a las ganancias patrimoniales por la transferencia de terrenos urbanos, la LIS establece unos mecanismos para evitar esta doble imposición, en este caso en lo referido en las aportaciones no dinerarias de las sociedades además de establecer deducciones para el impuesto.

Las aportaciones no dinerarias se encuentran reguladas en el Cap. VII, del Tit. VII de la LIS, regula el *Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea*. En el art. 87 LIS se regula este régimen especial para que el contribuyente pueda tributar por este impuesto, por el IRPF o el IRPNR. En el art. 87 LIS establece los requisitos para que el contribuyente pueda elegir si tributar por este impuesto, por el IRPF o el IRPNR.

Este régimen también se aplica a las aportaciones de ramas de actividad efectuados por los contribuyentes del IRPF e IRPN. Los requisitos establecidos deberán ser cumplidos tanto por el aportante como el que recibe la aportación, además de que también deben cumplir lo establecido en el art. 89.2 LIS (no se aplicara el régimen en caso de no validez o fraude). Con ello podrán considerarse *motivos económicos válidos* a efectos del art. 89.2 LIS *in fine*, los siguientes: racionalizar y optimizar la estructura del grupo a nivel organizativo, unificar la política accionarial de un grupo familiar

concentrado en una única sociedad las participaciones titularidad de la familia, creando un centro de decisión estable entre otros⁴⁴.

No se devengará el impuesto como se establece en la disp. adicional 2ª de la LIS, régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, en el caso de las operaciones derivadas a las que resulte aplicables el Cap. VII del Tít. VII a excepción de lo previsto en el art. 87.

En relación con el IIVTNU este se devengará en el caso de la aportación de un bien inmueble de una sociedad mercantil a cambio de valores representativos del capital social de la entidad adquiriente, ya que es una transmisión a título oneroso y, por tanto, se produce el hecho imponible.

El IIVTNU solo se aplicará pues en el caso de que no se elija por parte del contribuyente el régimen especial de LIS, mientras que si se aplica este régimen especial no se devengará como consecuencia de la disposición adicional 1ª LIS.

Por último, son deducibles los impuestos devengados en el período impositivo correspondientes al Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

⁴⁴ **BERGAS FORTALEZA. A.:** “El IIVTNU; cuestiones prácticas respecto a las aportaciones no dinerarias de las sociedades y su valoración”. *Rev. Tributos Locales*, nº 135, abril-mayo 2018. Pág. 97.

6. Pronunciamientos jurisprudenciales tras el Real Decreto Legislativo 2/2004.

Las sentencias sobre el IIVTNU han sido múltiples en todo tipo de instancias jurisdiccionales de lo contencioso administrativo, se ha pretendido aportar al trabajo las sentencias más representativas de los diferentes TSJs en relación a los problemas que ha planteado la configuración del impuesto.

La primera sentencia es la del TSJ de Cataluña de 5437/2012 de 21 de marzo de 2012⁴⁵, se pronuncia sobre la ausencia objetiva de incremento de valor, esta ausencia provocará la no sujeción del impuesto ya que no se ha puesto de manifiesto el principio de capacidad económica del contribuyente y, por tanto, no cabe la contradicción legal, no puede ni debe resolverse a favor del método de cálculo que se establece en la ley.

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

1.ª) *Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.*

2.ª) *De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior*⁴⁶.

Así la sentencia viene a considerar que en los supuestos de transmisiones con pérdidas patrimoniales no se produce el hecho imponible y por tanto no procede la aplicación de los arts. 107 y 110.4 del TRLRHL.

Ese mismo tribunal en la sentencia 805/2013, de 18 de julio de 2013, analiza si procede liquidar el impuesto cuando la transmisión ha generado una minusvalía, situación que desde la crisis económica iniciada en el 2008 se ha hecho frecuente, debido a que los valores catastrales no han bajado de precio, sino que se han mantenido, a diferencia de los valores de mercado con bajadas de los bienes inmuebles entre un 40% y 50%. La sentencia en cuestión señala: *“el incremento del valor ... constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo del artículo 107 de la LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria”*.

*“En conclusión la ausencia objetiva de incremento de valor dará lugar a la no sujeción al impuesto..., pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del método de cálculo y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad justicia y capacidad económica*⁴⁷”.

⁴⁵ En el mismo sentido, del mismo TSJ, sentencia 316/ 2012, de 22 de marzo de 2012.

⁴⁶ **GÓRRIZ GÓMEZ, B.**: “¿Puede exigirse el pago de un impuesto en ausencia de realización del hecho imponible? (A propósito del impuesto municipal sobre los Incrementos de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana)”. *Rev. Diario La Ley* nº 8922, Secc. Dossier, 15/02/2017, Wolters Kluwer. Págs. 5 y 6.

⁴⁷ **ÁLVAREZ MERINO, U.**: “¿Se debe pagar la plusvalía municipal cuando la transmisión ha generado una minusvalía?”, *Hay Derecho* 27/11/2013, en Fiscal, Municipios. <https://hayderecho.com/>

La sentencia del Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, nº 356/2015, de 20 de julio de 2015, dictada con posterioridad al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, *viene a distinguir el supuesto de inexistencia de incremento de valor y el de existencia real de incremento de valor y, en relación con el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, entiende que sólo en el caso de que el incremento de valor sea escaso —esto es, de cuantía inferior, igual o escasamente superior a la cuota resultante a pagar— cabría plantear la posible inconstitucionalidad de la regulación del impuesto*⁴⁸.

Sentencias más recientes se remiten a la doctrina ya sentada respecto al tema, cabe citar la del TSJ de Madrid, de 1-7-2016. Se refiere a la ausencia de incremento de valor que, de la misma manera que las anteriores, establece que *“no se grava el valor de los terrenos sino el incremento de valor que pueda tener*⁴⁹”, por tanto, si este incremento resulta inexistente no se producirá el hecho al que está sujeto el impuesto (y no procederá la consiguiente liquidación).

6.1. STC de las haciendas forales (País Vasco) en relación a la reducción de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Diversos juzgados de lo contencioso administrativo fueron dictando sentencias que anulaban las liquidaciones hechas por parte de las entidades locales en relación con el IIVTNU (art. 8.1 LJCA), a pesar de que la liquidación se hacía de manera correcta según los métodos de cálculo previstos en el TRLRHL, como la sentencia del JCA Logroño nº1 de 23-11-2015 que establece: *“Es por ello que debemos de aceptar estos precios como indicativos del valor de mercado del suelo en cuestión en el momento de su transmisión, y que indican no un incremento sino un decremento en los últimos años. Decremento real de los valores de mercado que tampoco es cuestionado por el Ayuntamiento, que se limita a invocar que solo debemos proceder a la aplicación automática del valor catastral y de las normas de liquidación del impuesto”*; o la sentencia del JCA Zaragoza nº 3, de 13-7-2015 que dispone: *“De esta forma, la actuación administrativa, al haber liquidado el impuesto sin la existencia de incremento del valor del terreno, lo que supone que no se ha producido el hecho imponible del IIVTNU, ha vulnerado la normativa indicada, y por ello, de conformidad con lo dispuesto en el art. 63.1 LRJPAC "1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder", debe ser anulada.*

En consecuencia, procede la estimación del recurso contencioso-administrativo, con la correlativa anulación de la actuación administrativa impugnada”.

⁴⁸ GÓRRIZ GÓMEZ, op. cit., pág. 7.

⁴⁹ TSJ que se han pronunciado en la misma línea como la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo, con sede en Valladolid, del TSJ de Castilla-León 925/2016, de 10 de junio de 2016, las sentencias de la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Asturias tanto la 808/2016, de 7 de noviembre de 2016 como la 799/2016, de 7 de noviembre de 2016, ambas fallan en similares términos, y la sentencia TSJ de Andalucía (Sevilla) 1295/2016, de 15 de septiembre de 2016.

Las anulaciones por parte de los JCA se debían a que no consideraban que hubiese un incremento de valor real en la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana (por pérdidas patrimoniales al hacerse efectiva esta transmisión, estas pérdidas se contabilizaban por los valores de mercado a la hora de la adquisición y a la hora de transmisión de los terrenos).

Estas interpretaciones de la ley, quedan fuera de la competencia de todos los juzgados, ya que esta atribuida al Tribunal Constitucional⁵⁰. Por lo tanto, en el caso de duda de que un precepto sea inconstitucional estos juzgados de lo contencioso administrativo no puede anular estas liquidaciones hechas al amparo de la ley, sino que deben de interponer la consiguiente cuestión de inconstitucionalidad (art. 2.1.a) LOTC) y que sea el TC quien se pronuncie sobre tal norma, en caso contrario estas sentencias están fuera de toda cobertura legal. Por tanto, estos juzgados solo están legitimados para pronunciarse si la liquidación ha seguido los cauces legales pertinentes, ir más allá está fuera de su competencia. Como consecuencia de la interposición de estos recursos el TC se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de la plusvalía.

El TC dictó la sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017 sobre la cuestión de inconstitucionalidad número 1012-2015 promovidas por el Juzgado de los contencioso-administrativo nº 3 de Donostia-San Sebastián. A esta siguieron: la STC 37/2017, de 1-3-2017, sobre diversos preceptos de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Álava, a raíz de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el JCA de Vitoria; y la STC59/2017, de 11-5-2017, sobre cuestión planteada por el JCA de Jerez de la Frontera (esta se analizara en el punto siguiente), sobre los art. 107.1 y 2.a) y 110.4 de la LHL⁵¹. En las sentencias de las normas forales se declaran inconstitucionales los arts. 4.1, 4.2 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989.

No se declara la inconstitucionalidad del impuesto, sino que solo estos preceptos en los casos en los que no haya un incremento de valor real en la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana.

El FJ 1º de las STC 26/2017 y 37/2017 excluía del análisis de constitucionalidad los arts. 107 y 110.4 del TRLRHL por no ser aplicables al proceso *a quo*, por lo que se eventual inconstitucional es irrelevante para adoptar una decisión sobre dicha norma foral. Por ello en el apartado 1 de los respectivos fallos se inadmitían las cuestiones de inconstitucional referidas a esos artículos del TRLRHL.

Con relación al principio de capacidad económica, establece que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede

⁵⁰ Vid LOTC en el art. 1: “*El Tribunal Constitucional, como intérprete supremo de la Constitución, es independiente de los demás órganos constitucionales y está sometido sólo a la Constitución y a la presente Ley Orgánica*”, concordante con la LO 6/1985 del Poder judicial, art. 5.

⁵¹ **RODRÍGUEZ SANTOS, F.J.**: “Sobre las decisiones del Tribunal Constitucional anulando determinados preceptos de la Ley de Haciendas Locales relativos al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)”, *Rev. Carta Tributaria*: opinión, nº 35, sección de estudios, febrero-2018, Edit, Wolters Kluwer. Pág. 1.

ser llevado de cualquier manera a la práctica, sino en todo caso respetando este principio. Se debe en todo caso, en la configuración del tributo la capacidad económica del contribuyente.

Se hace mención a que se grava la mera propiedad del terreno, no el incremento de valor, ya que haya habido una minusvaloración del valor en el periodo correspondiente siempre se devengará el impuesto porque se supone ese incremento de valor.

Y por último debe hacerse referencia a la interpretación principal de los tribunales ordinarios por encima del texto de la norma. La STC 37/2007 viene a rechazar que tanto el mismo como los demás órganos de gestión y judiciales puedan construir la norma, ya que esto es competencia exclusiva del legislador.

6.2. STC 59/2017, de 1 de marzo de 2017.

Tras las STC 26/2017 y la STC 37/2017 que declaraban inconstitucionales preceptos de la norma foral en referencia al IIVTNU, quedaba por saber que ocurría con el TRLRHL que se aplica a los demás territorios del Estado Español.

Poco tiempo después el TC dictó la STC 59/2017, sobre cuestión planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Jerez de la Frontera que declaró inconstitucionales los arts. 107.1 y 2.a) y 110.4 del TRLHL, en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Por tanto, viene a establecer que las transmisiones de terrenos urbanos que generen pérdidas deben de quedar al margen del impuesto, no es, por tanto, contrario a la CE solo es, únicamente, en el supuesto anteriormente expuesto como se establece en el FJ 5º.

En referencia al art. 110.4 TRLRHL, debe declararse inconstitucional y nulo, al impedir a los sujetos pasivos poder acreditar la existencia de situaciones inexpressivas de capacidad económica (siempre que no se dé el incremento de valor).

La sentencia tiene efectos *erga omnes*, se extiende tanto a los contribuyentes que impugnaron el acto administrativo liquidatorio como al resto de los contribuyentes.

En cuanto a la posibilidad de devolución de los pagos realizados por la liquidación o autoliquidación del impuesto tiene algunas restricciones a pesar de que la sentencia puede dar cobertura a realizar reclamaciones a los ayuntamientos (si las sentencias de declaración de inconstitucionalidad no se dice otra cosa, tiene efectos retroactivos). Sin embargo, hay que tener en cuenta el principio de seguridad jurídica, así como la incertidumbre que se ocasionaría si se revisasen resoluciones administrativas firmes que devinieron en firme en virtud de cosa juzgada o firmeza administrativa. Por tanto, estas situaciones jurídicas que se hayan consolidado no podrán revisarse, en consecuencia, no procedería la devolución de las liquidaciones de plusvalía que devinieran en firmes y consentidos.

Sin perjuicio que cada caso es particular, y los propios sujetos pasivos pueden impugnar su propia autoliquidación en un periodo de 4 años a contar desde el último día de plazo para liquidar el IIVTNU, o impugnar la liquidación del ayuntamiento en el plazo de un mes desde la recepción de la liquidación del ayuntamiento en instancias administrativas y posteriormente judiciales, por tanto la anulación de las liquidaciones no sería automática, sino que debería de analizarse la prueba propuesta y practicada y si esta no hiciera referencia al valor catastral o fuera desvirtuada por la prueba propuesta de contrario por la Administración actuante, o sería suficiente para privar de efectos la presunciones establecida en la norma⁵².

Cabe preguntarse si esta declaración de inconstitucionalidad afecta a las herencias, caso común de la liquidación del impuesto, se entiende que si afecta a las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana a título de herencia ya que el art. 107.2.a) se declaran nulos las transmisiones de terrenos, es decir todos, incluidos los que estén afectados por estas transmisiones *mortis causa*⁵³.

Posteriormente a esta sentencia los TSJ se han ido pronunciado en la medida en que los contribuyentes reclamaban el no pago del impuesto, es síntesis tenemos tres posturas al respecto:

-Tesis maximalista: En esta corriente los diferentes TSJ como el de Madrid y otros han venido anulando sistemáticamente las liquidaciones dictadas en relación con el IIVTNU, en cuanto que giradas *“en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza* .

*Determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad*⁵⁴ ”. Estas sentencias venían a declarar nulos de pleno derecho-nulos ex origine- los arts. que hace mención el TC, acción que es errónea, ya que el TC solo los declara nulos en la medida

⁵² **ENCISO LOSILLA, R.:** Los efectos de declaración de inconstitucionalidad del Impuesto de Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) “en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”. *Rev. Diario La Ley*, nº 9999, Sección Tribuna, 07/06/2017, Wolters Kluwer. Pág. 4.

⁵³ **Redacción de El Consultor de los Ayuntamientos:** “Inconstitucionalidad de la regulación del impuesto de plusvalía en el TRLRH, afecta también a las herencias”. *El Consultor de los Ayuntamientos*, nº 12, Sección Consultas, Quincena del 30/06-14/07-2017, Ref. 1541/2017, Editorial Wolters Kluwer-LA LEY 761/2017. Pág. 1541.

⁵⁴ **MONTERO FERREIR, D.:** “Minusvalía urbana (IIVTNU): una revisión jurisprudencial”. *Diario La Ley*, Nº 9465, Sección Tribuna, 26/07/2019, Wolters Kluwer. Pág. 3.

que no existe incrementos de valor, por los tribunales no pueden cambiar el criterio, cosa que es competencia del legislador.

-Tesis estricta, con carga de la prueba para el contribuyente: Probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del art. 105.1 LGT conforme al cual “*quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”⁵⁵. Esto es admitido tanto por el TC en la sentencia 59/2017 (cuando hace referencia al art. 110.4 TRLRHL) como por el TS en Auto de admisión de 30 de octubre de 2017.

Para acreditar que ha habido minusvalía el sujeto pasivo podrá ofrecer cualquier indicio de prueba admisible en derecho, como la diferencia del valor de adquisición y transmisión del terreno reflejado en escritura pública, optar por una prueba pericial o utilizar cualquier otro medio de prueba dispuesto en el art. 106.1 LGT.

-Tesis estricta, con carga de la prueba para la Administración: Este es el caso inverso del anterior, es decir la administración es la que debe probar que ha existido plusvalía en la transmisión del terreno debiendo acreditarlo de la manera procedente. Esta tesis ha sido sostenida por los TSJ de Extremadura y Murcia.

6.3. STS1163/ de 9 de julio 2018, rec. 6226/2017.

La STS 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el rec. 6226/2017, establece que el impuesto solo adolece de inconstitucionalidad en el caso de inexistencia de plusvalía en la transmisión de los terrenos, que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente que podrá optar por cualquier medio de prueba prevista en derecho y que deberá ser la administración la que realice (si lo considera oportuno) la prueba en contra de las pretensiones del contribuyente. Su fundamento jurídico quinto establece: “*Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*”. Mas concretamente, las ideas que podemos extraer son las siguientes:

-Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Este resultado ya había sido puesto de relieve al declarar la STC 59/2017, la nulidad del art. 110.4 del TRLRHL, se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía⁵⁶.

⁵⁵ MONTERO FERREIR op. cit. págs. 4 y 5.

⁵⁶ PLEITE GUADAMILLAS, F.: “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras las Sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 y 126/2019 de 31 de octubre de 2019”. *El Consultor de los Ayuntamientos* nº 4/2020, Abril-2020, Edit. Wolters Kluwer. Pág. 4.

-Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales⁵⁷.

-Aportada (por cualquier medio) por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía.

Por tanto, los arts. 107.1 y 107.2 del TRLRHL adolecen solo de inconstitucional parcial, mientras que el art. 110.4 TRLRHL es inconstitucional y nulo en todo caso ya que como señala la sentencia 59/2017 *“no permite acreditar un resultado diferente de las reglas de valoración que contiene”* dicho de otro modo *“impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017 FJ 7, y 37/2017, FJ 5)”*⁵⁸.

6.4. SSTs núm. 1248/2018, 17-7-2018, rec. 5664/2017 y núm. 1300/2018 18-7-2018, rec. 4777/2017.

Estas sentencias vienen a corroborar lo ya descrito en la STS de 9-7-2018, en relación a los arts. 107.1, 107.2 y 110.4. En la primera de las sentencias se vuela a incidir que será el contribuyente quien tenga la carga de la prueba para demostrar que no hay incremento de valor en los terrenos transmitidos y que podrá presentar cualquier prueba válida en derecho.

En cuanto a la segunda sentencia dispone y reitera de nuevo que los arts. 107.1, 107.2 TRLRHL solo adolecen de nulidad en el caso que no se experimente incrementos de valor en los terrenos. Mientras que el art. 110.4 TRLRHL es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, *“no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene”*.

El Tribunal Constitucional ha dictado varias sentencias que vienen a completar esta línea jurisprudencial en cuanto a los efectos prácticos de la figura impositiva, son: STC 59/2017: núm. 164/2019, de 12-2-2019; núm. 175/2019, de 13-2-2019; núm.

⁵⁷ PLEITE GUADAMILLAS, op. cit. pág. 5.

⁵⁸ MARTÍNEZ MICÓ, G.: “Plusvalía municipal: Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2018, interpretativa de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017”. *Rev. Diario La Ley*, nº 9268, Sección Tribuna, 27/09/2018, Wolters Kluwer. Pág. 4.

291/2019, de 6-3-2019; núm. 313/2019, de 12-3-2019; núm. 419/2019, de 27-3-2019 y núm. 542/2019, de 23-4-2019.

Del conjunto de dicha jurisprudencia del TS las ideas conclusiones que podemos extraer son:

-El IIVTNU es constitucional cuando existe plusvalía siguiendo las reglas de la economía de mercado.

-Cuando no existe plusvalía real, el impuesto no es constitucional, por lo que no puede ser liquidado y, caso de serlo, corresponderá la anulación de la liquidación o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos (rechazo de la tesis maximalista).

-La carga de la prueba para acreditar la insistencia de plusvalía recae sobre el interesado.

Si se constata el incremento de valor debe de calcularse el impuesto estrictamente sobre el método de cálculo establecido en el TRLRHL (art. 107). Se introduce de esta manera la presunción *iuris tantum* en relación al incremento de valor de los terrenos en el impuesto, por lo que se debe de tener en cuenta, además, del valor catastral que es el que se utilizará para el cálculo del impuesto otros valores, el valor de adquisición y transmisión del terreno (a efectos del IRPF) que se establezca en escritura pública, que son valores de mercado del terreno de naturaleza urbana. Aunque, también se permite cualquier medio de prueba indiciaria para demostrar que no ha existido tal incremento de valor.

7. Propuestas de reforma del IIVTNU.

Tras la sentencia STC 59/2017 y las posteriores SSTs se ha abierto el debate de la manera de modificar el IIVTNU a tal efecto de que sea concorde con la normativa constitucional y mejorarlo técnicamente en la medida de lo posible. El proyecto de reforma del 2008, anterior a la STC 59/2017 que ya incidía en la modificación del impuesto para transformarlo en uno nuevo que gravase las verdaderas plusvalías inmobiliarias, teniendo en cuenta los valores reales de compra y no los valores catastrales, por otro lado, también se gravaría las plusvalías originadas en menos de un año.

Por otro lado, en el informe realizado en el año 2017 sigue la misma línea (gravar las plusvalías inmobiliarias en los mismos términos que el informe de 2008) además este impuesto sería deducible de la base imponible de los estatales que también gravan las plusvalías municipales (IRPF e ISD).

7.1. Propuestas de la FEMP.

La primera de las reformas propuestas por la FEMP pasa por la adaptación del fallo del tribunal constitucional al impuesto. Si bien plantea una reforma más profunda, modificando la base imponible del impuesto.

En primer lugar, cambia el nombre del impuesto, denominándolo “Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. Se quiere alejar del “incremento” que experimenten los terrenos, prescinde el incremento real y gravar aquel que resultante del método objetivo.

La segunda reforma presentada por la FEMP es mucho más profunda que la primera, ya que pretende eliminar el IIVTNU, una reforma integral. Esta opción pasaría por tomar adaptar la base imponible, que estaría conformada por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del inmueble en su conjunto, esto es, tanto del valor del suelo como del valor de la construcción e independientemente de que se trate de un suelo urbano o uno rústico. De ahí que se hable de plusvalías inmobiliarias⁵⁹.

Sin embargo, con esta reforma se pierde la justificación histórica que ha llevado al impuesto a la hacienda local: la participación de la municipalidad en los incrementos de valor que experimenten los bienes de naturaleza urbana como consecuencia de la actividad urbanizadora de las corporaciones locales. Incluso podemos estar ante un supuesto de doble imposición con el IRPF y el IS ambos expuestos con anterioridad, con los problemas que ello conlleva (el impuesto sería de nuevo inconstitucional).

Esta reforma por lo tanto adolece de muchos problemas, si una justificación del impuesto en la hacienda local en principio no habría razón para mantenerlo al igual que

⁵⁹ **MOLINS SANCHO, F.:** “La reforma del impuesto de plusvalía a debate”. *Rev. Diario La Ley*, nº 9030, Sección Tribuna, 27 de Julio de 2017, Wolters Kluwer. Pág. 5.

si se produce doble imposición con otros impuestos estatales, lo que podría sustituir estos ingresos del IIVTNU con un recargo en los tributos estatales.

Lo que busca la FEMP es un aumento de los ingresos a los ayuntamientos para una mejor de financiación de sus competencias y servicios, gravando por un lado también los terrenos rústicos por otro que el impuesto grave también la construcción.

7.2. Otras propuestas (proposición de Ley 122/000196, supresión del impuesto).

La proposición de Ley 122/000196 presentada por el Grupo Popular en el congreso introduce tres importantes modificaciones en el IIVTNU:

1. Nuevo supuesto de no sujeción: Se modifica el art. 104 TRLRHL que establecería *“5. No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno. A estos efectos, el sujeto pasivo deberá declarar la transmisión no sujeta, así como aportar las pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor. Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y adquisición del terreno se tomarán los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble, que consten en los títulos que documenten la transmisión, o bien, en su caso, los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos” (...).*
2. Modificación de la base imponible: *“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años, y se determinará multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4” (...).* También se cambian los coeficientes máximos de aplicación.
3. Modificación de la gestión del impuesto: *“4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en el artículo 104.5 de esta ley, el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales*

normas. En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta ley”.

En resumen, se añade un nuevo supuesto de no sujeción en el caso de que el sujeto pasivo acredite que no ha obtenido una ganancia, por otro lado, se parte de lo dispuesto en el art. 105 de la LGT, que hace recaer la carga de la prueba en quien pretende hacer valer un derecho, en este caso, el sujeto pasivo que no obtuvo la plusvalía⁶⁰. Por último, se regula tanto el supuesto que el valor real del inmueble no se encuentre desglosado y se fija como regla la interrupción del período de generación del incremento de valor, es decir que el siguiente contará su periodo de generación desde este momento.

No podemos obviar la opción de suprimir el impuesto, que se contemplaba en el proyecto de la LHL de 1988. Sería una solución que contentaría a los contribuyentes, pero que provocaría en los ayuntamientos una bajada de los ingresos, aunque podría compensarse por otras vías.

Otras razones que se contemplan para suprimir el impuesto:

1. Hay muchos inmuebles que han generado plusvalías que no tienen si origen en acciones urbanísticas, sino que han aumentado su valor por el propio funcionamiento del mercado o por la inflación.
2. Muchas actuaciones de los poderes públicos ya son sufragadas vía impuestos o vía contribuciones especiales, y eso no tiene un reflejo en la disminución del pago del IIVTNU.
3. La doble imposición con otros impuestos como el IRPF o el IS ya expuesto.
4. El propio derecho urbanístico tiende a controlar el enriquecimiento de los propietarios de los bienes inmuebles, ya sea en la ejecución del planeamiento para redistribuir el suelo, o valorando el suelo rustico por su uso inicial, agrícola.

⁶⁰ **DEL AMO GALÁN, O.:** “Modificación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para adaptarlo a la Sentencia del Tribunal Constitucional”. *Rev. Carta Tributaria*. Opinión, nº 37, Sección Estudios, abril 2018, Edit. Wolters Kluwer. Pág. 4.

8. La financiación de las entidades locales.

La financiación de las entidades locales se encuentra reconocida en el art. 142 CE *“Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”*, siendo un pilar fundamental a la hora de proteger los intereses y la autonomía (art. 137 CE) de los entes municipales y su independencia frente a las demás administraciones públicas.

Los recursos de las entidades locales se encuentran numerados en el art. 2.1 del TRLRHL que dispone:

- “La hacienda de las entidades locales estará constituida por los siguientes recursos:*
- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.*
 - b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales.*
 - c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas. d) Las subvenciones.*
 - e) Los percibidos en concepto de precios públicos.*
 - f) El producto de las operaciones de crédito.*
 - g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.*
 - h) Las demás prestaciones de derecho público”.*

El modelo de financiación se caracteriza por el arraigo de una serie de bases impositivas poco flexibles e impopulares. De hecho, los impuestos locales son altamente perceptibles por los ciudadanos, si los comparamos con los principales tributos recaudados por el resto de las administraciones, donde o bien aparecen ocultos detrás de los precios de los bienes y servicios (IVA e impuestos especiales), o vienen camuflados en buena medida al recaudarse como retenciones en la fuente (IRPF). Ello hace que tanto la Administración Central como la Autonómica puedan en los momentos de auge o crecimiento económico incrementar notablemente su recaudación con costes políticos reducidos, mientras que las Administraciones Locales han de adoptar medidas mucho más perceptibles para aumentar su recaudación, lo que sin embargo, tiene la importante ventaja de permitir una mejor rendición de cuentas, al hacer más simétrica y transparente la distribución de costes y beneficios políticos derivados de la gestión pública. elevada dependencia de ciertos tributos que, aunque formal y contablemente aparecen como ingresos corrientes (caps. 1 y 2 del presupuesto de ingresos), la realidad nos ha demostrado que no son, en absoluto, ingresos recurrentes por cuanto están muy desigualmente distribuidos en el tiempo⁶¹.

⁶¹MUÑOZ MERINO, A. y SUÁREZ PANDIELLO, J.: “Reformando la financiación local. ¿Un viaje o una excursión? (Las propuestas de la Comisión)”, *Fedea Policy Papers*-2018/08 (Julio). Pág. 3.

Para la FEMP la fiscalidad inmobiliaria, entendida en sentido amplio y el gravamen de los actos o negocios de naturaleza económica a través de figuras tributarias que recojan mejor la actividad desarrollada en el ámbito local, deberían formar en todo caso parte esencial del sistema fiscal⁶².

Así la evolución del IIVTNU (la llamada plusvalía municipal) y, sobre todo, del I sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) han generado seguramente problemas financieros a muchos ayuntamientos españoles que optaron en su día por expandir sus servicios y en consecuencia sus gastos recurrentes con cargo a ingresos corrientes que no lo son tanto, como demuestra su desplome con la llegada de la crisis.

Centrándonos en el ámbito municipal, en la actualidad la participación en ingresos del Estado mantiene un sistema dual, que diferencia entre los ayuntamientos considerados “grandes” (de más de 75.000 habitantes o capitales de provincia y/o de comunidad autónoma, aunque no alcancen esa dimensión) y el resto. Para los primeros, las cantidades recibidas proceden de la suma de un porcentaje fijo de la recaudación del IRPF en su territorio más un porcentaje del IVA y de los impuestos especiales distribuidos con base en la población municipal y en el consumo regional, a lo que hay que añadir recursos procedentes de un fondo complementario de financiación que básicamente servía originariamente para mantener el statu quo. La cuantía de este fondo se determinó para cada ayuntamiento por diferencia entre la PIE recibida en el año base de la última reforma (2004) y la cuantía de las participaciones territorializadas en los mencionados tributos, y su dotación evoluciona en el tiempo, para todos los municipios, al mismo ritmo que lo hacen los Ingresos Tributarios del Estado⁶³.

La situación es algo distinta en el caso de los municipios “pequeños.” En este caso la participación en los ingresos del estado se distribuye de acuerdo con una fórmula que incluye criterios de necesidad (población ponderada por tramos), capacidad y esfuerzo fiscal. Aunque la fórmula es aparentemente redistributiva, en la práctica se ve muy lastrada tanto por las deficiencias en la información de base (que introducen sesgos en los cálculos de capacidad y esfuerzo) como por la consolidación de una suerte de “derechos adquiridos” o cláusulas de *statu quo* que mantienen sobre financiados en términos relativos a buena parte de los pequeños municipios.

Frente a lo que cabría esperar de un modelo de descentralización fiscal que, en la práctica, no está muy lejano del federalismo, el papel de las CCAA en la financiación local es muy reducido. Pese a que la propia Constitución Española contiene una referencia explícita al hecho de que las entidades locales deben participar en los ingresos de las CCAA, la realidad es que el despliegue efectivo de estas participaciones es mínimo y, con raras excepciones, marginal en su cuantía. Por el contrario, es mucho mayor el peso

⁶² **Cfr. FEMP:** *Radiografía de la financiación local y bases para su reforma*. Resumen Ejecutivo FEMP (2009) y **RUBIO GUERRERO, J.J.:** “El modelo de los entes locales en España problemas y perspectivas de reforma”, *FAES: Cuadernos de pensamiento político*, enero-marzo-2013.

⁶³ **MUÑOZ MERINO y SUÁREZ PANDIELLO**, *op cit.* Págs.4-5.

de las transferencias autonómicas de carácter condicional, especialmente en el caso de las transferencias de capital, la mayoría compensatorias, lo que no deja de constituir una anomalía en un contexto de federalismo fiscal⁶⁴.

A todo esto, hay que añadir la crisis que empezó en el año 2008 debido al estallido de la burbuja inmobiliaria provocó numerosos cambios legislativos que afectaron a los entes locales, la reforma del art. 135 CE dispuso el principio de estabilidad presupuestaria como principio rector de las políticas económicas en las administraciones públicas, a ello hay que añadirle la aprobación de la Ley Orgánica 2/2012 de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. Estas dos modificaciones supusieron para las entidades locales un gran cambio, ya que se les obliga a tener equilibrio o superávit presupuestario, sin poder incurrir en déficit estructural, solamente se les permite en situaciones excepcionales.

La Ley de Estabilidad no es únicamente una ley de resultados finales (ausencia de déficit o, en la actualidad, de limitación del déficit dentro del ciclo económico); lo es también de imposición de determinados medios para la consecución de estos fines. A partir del dictado de la ley, sea de la original como de su predecesor el RDLegislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, la consecución del objetivo de estabilidad presupuestaria exige la implantación de los principios de aplicación en la gestión económica pública: estabilidad presupuestaria, plurianualidad, transparencia, de eficacia en la asignación y utilización de recursos públicos⁶⁵ a esto hay que añadirle que el superávit que puedan tener solo se podrá gastar en inversiones financieramente sostenibles lo que restringen el gasto de las corporaciones.

La aprobación de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, se manifiesta dispuesta a afrontar el problema de gestión de los servicios apuntando tres objetivos básicos en sus disposiciones regulatorias, como son evitar duplicidades, reforzar los mecanismos de transparencia en la gestión pública, y, en última instancia, contribuir a la eficiencia en la prestación de los servicios⁶⁶, estableciendo el principio de “una Administración una competencia” para tratar de evitar los solapamientos competenciales existentes en las administraciones.

Todas las reformas anteriores han provocado que las entidades locales sean unas administraciones públicas saneadas y han propiciado que tengan unos ahorros considerables a pesar de la bajada de recaudación en impuestos ligados a la construcción como el IIVTNU o el ICIO.

⁶⁴ MUÑOZ MERINO y SUÁREZ PANDIELLO, *op. cit.* pág. 6.

⁶⁵ ALGARRA PAREDES, A. y FERRÁN DILLA J.: Hacia un nuevo modelo de financiación de las Entidades locales. *Rev. española de control externo*, nº 38 (mayo-2011). Pág. 16.

⁶⁶ PANDIELLO SUÁREZ J.: De crisis, perspectivas y Haciendas locales, *Rev. Democracia y gobierno local*, Monográfico sobre Financiación local, Nº 24 Primer trim.-2014. https://www.gobiernolocal.org/historicoBoletines/nueva_web/RDGL24.pdf https://www.gobiernolocal.org/historicoBoletines/nueva_web/RDGL24.pdf. Pág. 6.

Con las sentencias que se han ido dictando contra el IIVTNU se abre otro problema en referencia a la financiación de las entidades locales, ya que se dejaría a las administraciones sin uno de los impuestos de mayor recaudación o incluso aunque se reformarse, los ingresos descenderían debido a que se dejaría de gravar parte de las transmisiones que antes se liquidaban. En todo caso, se han propuesto reformas para suplir la bajada de ingresos, como, por ejemplo, dejar una horquilla de participación a las administraciones locales en el IRPF fijando una tarifa, de forma análoga estableciendo una participación en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, la mejora de tributación a través de las tasas por el incremento en la prestación de servicios o una mayor participación de las comunidades autónomas en la financiación local a través de transferencias de sus propios impuestos. También se puede controlar esta bajada de ingresos a través de los gastos a través de eliminar o al menos no dejar proliferar nuevas entidades locales (esto ya hay resultados tras la aprobación de la Ley 27/2013) o delimitar sus competencias a nivel constitucional.

9. Conclusiones.

- El IIVTNU es un impuesto que, dada su configuración actual, no se ajusta, EN TODOS LOS SUPUESTOS, a los principios de capacidad económica, justicia tributaria y no confiscatoriedad que deben de respetar todos los tributos.
- El uso de los valores catastrales provoca que siempre haya incrementos de valor de los terrenos, al ser un valor administrativo, lo que provoca que en situaciones en los que no haya actividad inmobiliaria y/o baja de valor de los terrenos en precios de mercado, vgr. situaciones de crisis económica - el impuesto se devenga y se liquida como si tal incremento de valor fuera consecuencia de las reglas de libre oferta y demanda.
- El método de cálculo objetivo que establece la LHL no se realiza sobre el incremento de valor desde la adquisición, sino que viene a actualizar el incremento de valor futuro a través de la valoración catastral en el momento de transmisión.
- La doctrina y la jurisprudencia han venido advirtiendo los problemas del impuesto a lo largo del tiempo, sus problemas legales derivados del cálculo como su falta de acomodo a los principios constitucionales básicos en materia tributaria.
- No existe doble imposición jurídica del IIVTNU, respecto de los principales impuestos que gravan la renta, el IRPF y el IS.
- La STC 59/2017 ha puesto de manifiesto todos los problemas que adolece el IIVTNU, se consideran inconstitucionales los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL, en la medida en la que no se demuestre que haya incrementos de valor y que el sujeto pasivo pueda probar la inexistencia de valor, pasando de una presunción *iuris et de iure* a *iuris tantum*.
- Tanto el TC como el TS han ido dictando sentencias para acotar el alcance de la STC 59/2015 y delimitar en que situaciones han de liquidar las administraciones, y cuando pueden los sujetos pasivos oponerse a dichas liquidaciones.
- La reforma del IIVTNU es inevitable y, de momento, el proyecto de ley del grupo del Partido Popular sigue en el Congreso. Sin perjuicio de que haya otras propuestas igual de válidas, como eliminar el impuesto o que se transforme en una participación en el IRPF o en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a compartir con las CCAA. En todo caso, se necesita una actualización tanto del IIVTNU como de la financiación de las haciendas locales para dotar a los municipios de más ingresos propios y no depender tanto de las transferencias del Estado.

10. Bibliografía.

Artículos de Revista.

AIBAR PUENTES, E.: “Urbanismo y estudios socio-históricos de la tecnología: el caso del ensanche de Barcelona. *Rev. Llull*, Vol. 18 (1995), págs. 5-33.

ALBIÑAGA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Genesis y Trayectoria del Impuesto Municipal de Plusvalía”; *REALA*-1985, núm. 228.

ALGARRA PAREDES, A. y FERRÁN DILLA J.: Hacia un nuevo modelo de financiación de las Entidades locales. *Rev. española de control externo*, nº 38 (mayo-2011)

ÁLVAREZ MERINO, U.: ¿“Se debe pagar la plusvalía municipal cuando la transmisión ha generado una minusvalía?”; *Hay Derecho* 27/11/2013, en *Fiscal, Municipios*. <https://hayderecho.com/>

ANGLÉS JUANPERE, B.: “La nueva plusvalía municipal, de momento”. *Tributos Locales* nº 134, febrero-marzo 2018.

- “Las propuestas de reforma de las haciendas locales a examen”. *Tributos Locales* nº 136, junio-Julio 2018.

BERGAS FORTALEZA, A.: “El IIVTNU; cuestiones prácticas respecto a las aportaciones no dinerarias de las sociedades y su valoración”. *Tributos Locales* nº 135, abril-mayo 2018.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Pérdidas de valor en el IIVTNU y Principio de Capacidad Económica”, *Rev. Tributos locales*, nº 111, 2013.

COELLO MARTÍN, C.: “Notas sobre las sentencias del TCo 26/2017, de 16 de febrero de 2017, y TCo 37/2017, de 1 de marzo de 2017”. *Actum Fiscal*, nº 122, 2017.

COLAO MARÍN, JA.: “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios Constitucionales y sistema jurídico tributario”. *Revista Quincena Fiscal* nº. 20/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

DE UÑA REPETTO, J.: “El “impuesto de plusvalía municipal” en inmuebles transmitidos con pérdidas”. *Carta Tributaria: Revista de opinión*, nº 27, Sección Estudios, junio 2017, Editorial Wolters Kluwer.

DEL AMO GALÁN, O.: “Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017, en relación con el impuesto de sobre el incremento de valor de los terrenos de Naturaleza Urbana”. *Carta Tributaria: Revista de opinión*, nº 25, Sección Estudios, abril 2017 Editorial Wolters Kluwer.

- “Análisis de la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Carta Tributaria: Revista de Opinión*, nº 28, Sección de Estudios, julio 2017, Editorial Wolters Kluwer.
- “Tributación en el impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de la donación de lanuda propiedad de un inmueble con reserva del usufructo y retención del poder de disposición”. *Carta Tributaria: Revista de Opinión*. nº 33 diciembre 2017.
- “Modificación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para adaptarlo a la Sentencia del Tribunal Constitucional”. *Carta Tributaria: Revista de Opinión*, Nº 37, Sección Estudios, abril 2018, Editorial Wolters Kluwer.
- “Sentencia del Tribunal Supremo sobre el alcance de la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal”. *Carta Tributaria: Revista de Opinión*, nº 41-42- agosto-septiembre 2018.
- “Nuevos pronunciamientos en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana”. *Carta Tributaria: Revista de Opinión*, nº 51, Sección Estudios, junio 2019, Wolters Kluwer.

ENCISO LOSILLA, R.: “Los efectos de declaración de inconstitucionalidad del Impuesto de Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”. *Diario La Ley*, nº 9999, Sección Tribuna, 07 de junio de 2017, Editorial Wolters Kluwer.

FEMP: *Radiografía de la financiación local y bases para su reforma*. Resumen Ejecutivo FEMP (2009).

http://femp.femp.es/Portal/Front/ContenidoDetalle/_y3BL5bs6mApLp5Mg_KvDOMBve088eggWJdDDNSGGYKLmCJVnHqSaqX8GA3TU7w0XwYOqzYMYmIbDkv5aW3K-fyUZ-A5eSPtj4RPMWC3u3dm_-Xr0bnZwRTpWegHMuq9cYRqRPfnSJWIoEAOHUrXu9g

GARCÍA DE PABLOS, J.F.: “La tributación municipal y el principio de capacidad económica”. *Tributos Locales* nº 129 febrero-marzo 2017.

GONZALEZ MORENO, M.: “Antonio Flores de Lemus (1876-1941): Un economista al servicio del Estado y un hacendista reformador”, *Rev. Española de Control Externo*, vol. XVII, nº50 (Mayo-2015),

<https://www.tcu.es/repositorio/c1431d91-cef8-4e17-9e6f-e15c634208fc/N50GonzalezMorenoFloresdeLemus.pdf>

GÓRRIZ GÓMEZ, B.: “¿Puede exigirse el pago de un impuesto en ausencia de realización del hecho imponible? (A propósito del impuesto Municipal sobre los Incrementos de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana)”. *Diario La Ley*, nº 8922, Sección Dossier, 15 de febrero de 2017, Editorial Wolters Kluwer.

- “La STC 26/2017 y el impuesto municipal de plusvalía”. *Diario La Ley*, nº 8976, Sección Tribuna, 10 de mayo de 2017, Editorial Wolters Kluwer.

LOPEZ LEÓN, J.: “Gestión e inspección del Impuesto Sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, edición nº2, Edit. *El Consultor de los Ayuntamientos*, Madrid, abril 2011.

LOPEZ LEON, J. y VERA MESA, A.J.: “Reflexiones sobre el Proyecto de Ley modificación del TRLRHL relativo al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Tributos Locales* nº 135, abril-mayo 2018.

LUCHENA MOZO, G. M^a: “La inadecuación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana a un sistema tributario justo, aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario”, Rev. *El Consultor de Los Ayuntamientos*, forma parte del libro: *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario*.

MARTÍN RUIZ, J.: *Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana* (Tesis doctoral inédita). Universidad de Sevilla (2016), Sevilla.

<https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/41120/TESIS%20DOCTORAL%20JUAN%20MART%C3%8DN%20RUIZ.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, JM.: “Alcance y efecto de la declaración de inconstitucionalidad parcial de la normativa legal del IIVTNU (STC 59/2017, de 11 de mayo)”. *Tributos Locales* nº 131, junio- Julio 2017.

MARTÍNEZ MICO, G.: “Plusvalía municipal: Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2018, interpretativa de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017”. Gonzalo Martínez Micó. *Diario La Ley*, nº 9268, Sección Tribuna, 27 de septiembre de 2018, Editorial Wolters Kluwer.

MOLINS SANCHO, F.: “La reforma del impuesto de plusvalía a debate”. *Diario La Ley*, Nº 9030, Sección Tribuna, 27 de Julio de 2017, Editorial Wolters Kluwer. *El Consultor de los Ayuntamientos*, nº 100, Sección Urbanismo y medio ambiente, diciembre 2017, Editorial Wolters Kluwer.

MONTERO FERREIR D. “Minusvalía urbana (IIVTNU): una revisión jurisprudencial”. *Diario La Ley*, nº 9465, Sección Tribuna, 26 de Julio de 2019, Editorial Wolters Kluwer.

MOZO GRACIA, M.^a L.: “Inadecuación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana a un sistema tributario justo”. En *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario*, *El consultor de los Ayuntamientos*, 16 de marzo de 2020, Editorial Wolters Kluwer.

MUÑOZ MERINO, A. y SUÁREZ PANDIELLO, J.: “Reformando la financiación local. ¿Un viaje o una excursión? (Las propuestas de la Comisión)”, *Fedea Policy Papers* - 2018/08 (Julio). <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2018/08/FPP2018-08.pdf>.

PÉREZ BUSTAMANTE, DR-DÍAZ GRACIA, A.: “Inexistencia de hecho imponible por minusvalía en la transmisión de inmuebles. No concurrencia del principio constitucional de capacidad económica”. *Diario La Ley*, nº 8971, Sección Doctrina 3 de mayo de 2017, Ed. Wolters Kluwer.

PERIS GARCÍA, P.: La tributación de los bienes inmuebles urbanos en el ordenamiento tributario. especial referencia a la valoración. *Tesis Doctoral*, Direcc J. Martín Queralt. Valencia-1993. <https://core.ac.uk/download/pdf/71030606.pdf>

PLEITE GUADAMILLAS, F.: “El impuesto de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana tras la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017”. Francisco. *Actualidad Administrativa* nº 4, Sección Hacienda Pública, abril-2018, editorial Wolters Kluwer.

- ¿Procede las devoluciones de las liquidaciones y autoliquidaciones del impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras la sentencia de 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional?”. *Actualidad administrativa*, nº 5, Sección Actualidad/En la práctica, mayo-2018, Editorial Wolters Kluwer.

- “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras las Sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 y 126/2019 de 31 de octubre de 2019”. *El Consultor de los Ayuntamientos* nº 4/2020. Abril, nº 4, Editorial Wolters Kluwer.

PANDIELLO SUÁREZ J.: De crisis, perspectivas y Haciendas locales, rev. Democracia y gobierno local, Monográfico sobre Financiación local, Nº 24 Primer trim.- 2014. https://www.gobiernolocal.org/historicoBoletines/nueva_web/RDGL24.pdf.

RODRÍGUEZ-ESCUADERO SÁNCHEZ, P.: “Urbanismo del siglo XIX”, *Rev*, 2 *Bidebarrieta* (2014), págs. 47-54. http://bidebarrieta.com/includes/pdf/Rguez-Escudero_20141201183047.pdf

RODRÍGUEZ SANTOS, F.J.: “Sobre las decisiones del Tribunal Constitucional anulando determinados preceptos de la Ley de Haciendas Locales relativos al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)”. *Carta Tributaria: Revista de opinión*, nº 35, sección de estudios, febrero 2018, Editorial Wolters Kluwer.

RODRÍGUEZ SERRANO, CV.: “La plusvalía municipal: estado actual de la cuestión”. *El consultor de los ayuntamientos*.

RUBIO GUERRERO, J.J.: “El modelo de los entes locales en España problemas y perspectivas de reforma”, *FAES: Cuadernos de pensamiento político*, enero-marzo-2013.

SAU MARTÍ, A.: “Los 81 años de vigencia del impuesto sobre incrementos del valor de los terrenos de naturaleza urbana”. Universidad de Vic, Tesina-1999/2000.

El Consultor de los Ayuntamientos (Redacción): “Inconstitucionalidad de la regulación del impuesto de plusvalía en el TRLRH, afecta también a las herencias”. *El Consultor de los Ayuntamientos*, nº 12, Sección Consultas, Quincena del 30/07 al 14/07/2017, Ref. 1541/2017, Editorial Wolters Kluwer LA LEY 761/2017.

- La llamada «tesis maximalista» del IVTNU fue tildada de desatinada por el Tribunal Supremo. *El Consultor de los Ayuntamientos* nº 4/2020, abril, nº 4, 1/04/2020, Editorial Wolters Kluwer.

Monografías.

CHICO DE LA CÁMARA P.: “Algunas propuestas de *Lege Ferenda* para adaptar la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la plusvalía municipal a nuestra Constitución”. *Tributos Locales*, Monografía nº 3 Plusvalía Municipal y Jurisprudencia Constitucional.

ORÓN MORATAL, G.: “La declaración de inconstitucionalidad del impuesto de plusvalía en los territorios forales y el estímulo para que desaparezca sobrevenidamente el objeto en las cuestiones de inconstitucionalidad pendientes”. Plusvalía Municipal y Jurisprudencia Constitucional. *Tributos Locales*. Monografía nº 3.

VAQUERA GARCÍA, A.: “El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación de facto? Supuestos Problemáticos en la imposición directa estatal Y en el gravamen municipal sobre las Plusvalías”. Revista Jurídica de la Universidad de León, núm. 4, 2017.

VARONA ALABERN, J.E.: “Presente y futuro del IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad”. Hacia una futura reforma de los Tributos Locales. *Tributos Locales*. Monografía nº 4.

Documentos de internet.

IMBgrup. Conceptualización, determinación de la base y de la cuota íntegra y existencia de doble imposición del IIVTNU –plusvalía municipal–. El impulso por promover el cambio.

EUROPAPRESS: <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-juez-elevo-tc-plusvalia-municipal-ve-exagerado-vaya-devolver-inmediatamente-20170315210318.html>